

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS-UFAL**  
**Faculdade de Direito de Alagoas-FDA**

**NYCOLE ELIZIA URTIGA**

**A RECEITA DO ICMS NO ESTADO CONSUMIDOR E O IMPACTO NO PACTO  
FEDERATIVO**

Maceió/AL.  
Janeiro/2020.

NYCOLE ELIZIA URTIGA

**A RECEITA DO ICMS NO ESTADO CONSUMIDOR E O IMPACTO NO PACTO  
FEDERATIVO**

Monografia de conclusão de curso, apresentada à faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Beclaute Oliveira Silva

---

Assinatura do Orientador

Maceió/AL.  
Janeiro/2020.

**Catálogo na fonte**  
**Universidade Federal de Alagoas**  
**Biblioteca Central**  
**Divisão de Tratamento Técnico**

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

U82r      Urtiga, Nycole Elizia.  
            A receita do ICMS no estado consumidor e o impacto no pacto federativo /  
            Nycole Elizia Urtiga. – 2020.  
            74 f.

Orientador: Beclaute Oliveira Silva.  
Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade  
Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2020.

Bibliografia: f. 65-70.  
Apêndices: f. 72-74.

1. Brasil. Emenda constitucional n. 87, de 16 de abril de 2015. 2. Imposto sobre  
Circulação de Mercadorias e Serviços. 3. Guerra fiscal. 4. Repartição das receitas  
tributárias. 5. Princípios da tributação no estado de destino. I. Título.

CDU:336.221.24(81)



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL  
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA

### FORMULÁRIO DE AVALIAÇÃO DO TCC

Orientador: Dr. Beclaute Oliveira Silva

Discente: Nycole Elizia Urtiga

Nº de matrícula: 15112258

Título do trabalho:

A RECEITA DO ICMS NO ESTADO CONSUMIDOR E O IMPACTO NO PACTO FEDERATIVO

ESPECIFICAÇÃO		FAIXA DE PONTUAÇÃO	NOTAS IAV / 2AV		MÉDIA
A	RELEVÂNCIA DO TEMA (análise da importância do tema tratado, sua atualidade e possível impacto perante a comunidade acadêmica – articulação correta entre a teoria e a realidade estudada).	0,0 a 2,0	2,0	2,0	
B	QUALIDADE DA ABORDAGEM (Fundamentação teórica consistente, bem definida e corretamente desenvolvida; fundamentação legal; equilíbrio e inter-relação entre as partes. Nível de aprofundamento e argumentação. Alcance dos objetivos propostos).	0,0 a 4,0	4,0	4,0	
C	QUALIDADE DO TEXTO (análise da redação empregada pelo autor, em termos de clareza, coerência e coesão).	0,0 a 2,0	2,0	2,0	
D	QUALIDADE DA PESQUISA (análise do método empregado, seguindo os padrões e as normas técnicas para trabalhos científicos, conforme ABNT mais recente e, especialmente, verificação das fontes/referências: se foram pertinentes, satisfatórias e/ou suficientes).	0,0 a 2,0	2,0	2,0	
NOTA FINAL			20,0		

Observação e/ou Recomendação:

---

---

---

---

---

---

Maceió-AL, 21 de fevereiro de 2020.

BANCA EXAMINADORA:

1º Avaliador (IAV) RAFAEL CAVALANTE DE LIMA NETO Matrícula \_\_\_\_\_

2º Avaliador (2AV) Elaine Cristina Pinheiro Matrícula 2459827

NYCOLE ELIZIA URTIGA

**A RECEITA DO ICMS NO ESTADO CONSUMIDOR E O IMPACTO NO PACTO  
FEDERATIVO**

Esta monografia de conclusão de curso de graduação em Direito, apresentada à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, obteve a devida aprovação perante a presente banca examinadora.

Banca Examinadora:

---

Presidente: Prof. Dr. Manoel Cavalcante de Lima Neto

---

Membro: Prof. Dra. Elaine Cristina Pimentel Costa

---

Coordenador do NPE: Prof. Dr. Hugo Leonardo Rodrigues dos Santos

Maceió/AL.  
Janeiro/2020.

*Pelo carinho, afeto, dedicação e cuidado que minha mãe, Rosineide, a maior incentivadora da realização dos meus sonhos, me deu durante toda a minha existência, dedico a ela esta monografia. Muito obrigada.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus por todas as coisas que me foram dadas e especialmente pela oportunidade de estudar em uma Universidade Pública de qualidade, sonho de muitos outros brasileiros.

Agradeço também a minha mãe, Rosineide, por seu apoio e amor dedicado, a minha irmã, Natally, pela amizade e pelo companheirismo na vivência das pequenas lutas cotidianas, e ao meu noivo Dr. Kinsey, por sua paciência e lealdade. Família, vocês são o sopro diário de incentivo e minha fonte inesgotável de energia.

A minha avó, Nides (*In Memoriam*), por sua dedicação em me ajudar a superar as dificuldades de aprender a ler, por seu exemplo de bondade e amor, como também por sua confiança depositada em meu potencial.

Ao meu orientador Dr. Beclaute, pela orientação e auxílio que foram essenciais na realização deste trabalho e todos os professore(a)s da graduação que encorpam a minha formação acadêmica.

A Universidade Federal de Alagoas pela oportunidade, bem como aos seus servidores, pelo trabalho prestado em favor do funcionamento da Instituição.

## RESUMO

Esta monografia busca abordar como a repartição da receita tributária, oriunda do ICMS, entre os entes federados, interfere no pacto federativo, sob a perspectiva de que no Brasil, apesar da elevada carga tributária, ainda existem fortes desigualdades regionais, principalmente entre Estados historicamente produtores e consumidores. Para tanto, são utilizados vários conceitos doutrinários como Estado, Federação, pacto federativo, tributo, federalismo fiscal e receita tributária, correlacionando tais conceitos com receita do ICMS e seu impacto nas relações interfederativas. A pesquisa utiliza o método dedutivo dialético, e sob uma perspectiva prático-teórica são levantados dados numéricos, além da legislação vigente, para analisar a desigualdade regional e entender os impactos da Emenda Constitucional n° 87 de 2015, que mudou a forma de repartição da receita do ICMS nas operações interestaduais. Nesse contexto, as propostas de reforma tributária para dar cabo a guerra fiscal também são analisadas, a fim de entender, se atualmente há ou não a harmonização do pacto federativo.

**Palavras-chave:** ICMS, Pacto Federativo, EC 87/2015, Guerra fiscal, Estado consumidor.



## RESUMEN

Esta monografía propone abordar como la distribución de los ingresos fiscales, derivados del ICMS, entre las entidades federadas, interferir en el pacto federativo, bajo la perspectiva que en Brasil, a pesar de la alta carga tributaria, todavía existen fuertes desigualdades regionales, especialmente entre los estados históricamente productores y consumidores. Para tal, se utilizan varios conceptos doctrinales, como Estado, Federación, pacto federativo, impuestos, federalismo fiscal e ingresos fiscales, correlacionando estos conceptos con los ingresos del ICMS y su impacto en las relaciones interfederativas. La investigación utiliza el método deductivo dialéctico y, bajo una perspectiva teórico-práctica, se recopilan datos numéricos, además de la legislación actual, para analizar la desigualdad regional y comprender los impactos de la Enmienda Constitucional No. 87 de 2015, que cambió la forma en que Ingresos ICMS en operaciones interestatales. En este contexto, también se analizan las propuestas de reforma fiscal para poner fin a la guerra fiscal, a fin de comprender si actualmente existe o no una armonización del pacto federal.

**Palabras clave:** ICMS, Pacto Federativo, CE 87/2015, Guerra fiscal, Estado del consumidor.

## LISTA DE TABELAS E FIGURAS

Gráfico 1 – Tributos do Governo Estadual em 2017.....	39
Gráfico 2 – Saldo da Balança Comercial Interestadual.....	55
Gráfico 3 – Índice de Gine, Participação no PIB e IDHM.....	56
Gráfico 4 – Arrecadação do ICMS por região.....	58

## LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CF/88	Constituição Federal de 1988
CTB/2017	Carga Tributária do Brasil - 2017
CTN	Código Tributário Nacional
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
EC 87/2015	Emenda Constitucional nº 87, de 16 de abril de 2015
ICM	Imposto de Circulação de Mercadoria
ICMS	Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IDHM	Índice de Desenvolvimento Humano Municipal
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
IVC	Imposto sobre Vendas e Consignações
IVM	Imposto sobre Vendas Mercantis
IPVA	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores
ITCD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos
IR	Imposto de Renda
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
LC 87/96	Lei Complementar nº 86, de 13 de setembro de 1996 - Lei Kandir
PIB	Produto Interno Bruto
PNAD	Programa Nacional por Amostra de Domicílios
SCR/2017	Sistema de Contas Regionais de 2017

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO.....</b>	<b>11</b>
<b>2. DO PACTO FEDERATIVO E A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>13</b>
2.1 CONCEITO DE ESTADO.....	13
2.2.1 Centralização e descentralização do ponto de vista estático.....	15
2.2.1 Centralização e descentralização do ponto de vista dinâmico.....	16
2.2 O ESTADO FEDERAL.....	17
2.3 O PACTO FEDERATIVO.....	20
2.4 A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA DO PACTO FEDERATIVO.....	23
2.4.1 Definição de tributo.....	24
2.4.2 Federalismo fiscal brasileiro.....	25
<b>3. DO ICMS COMO TRIBUTO QUE DÁ AUTONOMIA AOS ESTADOS.....</b>	<b>28</b>
3.1 BREVE ESTUDO DO ICMS.....	28
3.1.1 Considerações históricas.....	28
3.1.2 Algumas características.....	30
3.1.3 Regra-matriz de incidência tributária.....	33
3.2 COMO O ICMS SE MATERIALIZA NA AUTONOMIA DOS ESTADOS.....	34
3.2.1 Competência tributária.....	35
3.2.2 A repercussão econômica do ICMS.....	38
<b>4. DA RECEITA DO ICMS E AS RELAÇÕES INTERFEDERATIVAS.....</b>	<b>44</b>
4.1 CONCEITO DE RECEITA.....	44
4.2 O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS .....	47
4.2.1 As alterações trazidas pela EC 87/2015.....	50
4.3 O ICMS E A HARMONIZAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO.....	53
4.3.1 Análise de gráficos.....	55
4.4 BREVE RESUMO DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	60
<b>5. CONCLUSÃO.....</b>	<b>63</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>65</b>
APÊNDICE A - Tabela: Receita Tributária por Tributo e Competência - 2016 e 2017.....	72
APÊNDICE B - Tabela: Arrecadação do ICMS por Região em R\$ bilhões - 2015 a 2019.....	72
APÊNDICE C - Tabela: Arrecadação do ICMS por Estado em R\$ bilhões - 2015 a 2019.....	73
APÊNDICE D - Tabela: Saldo da Balança Comercial Interestadual por Estado em R\$ bilhões - 2017 e 2018.....	74
APÊNDICE E - Tabela: Índice de Gini(2018), Participação no PIB(2017) e IDHM(2010) por Região.....	74

## 1. INTRODUÇÃO

O texto constitucional ao estabelecer a Federação como forma de organização interna do Brasil, sob influência da centralização e a descentralização na construção das normas dentro do Estado Federal, estabelece um pacto que pelo acordo de vontades cria uma identidade nacional e busca a isonomia entre os participantes, o pacto federativo.

Esse pacto é regido pela lei da participação e pela lei da autonomia, esta última inclui a repartição de rendas tributárias como forma de garanti-la, elemento crucial para desenvolvimento de cada ente federado e a realização de políticas públicas compatíveis com as diretrizes da Constituição.

Nessa senda, o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, surge como o imposto que contribui para a capacidade financeira aos Estados-membros, preceito que contribui para autonomia, por ser o principal imposto de competência dos Estados.

Assim, esta monografia busca abordar como a repartição da receita tributária, oriunda do ICMS, entre os entes federados, impacta no pacto federativo, sob a perspectiva de que no Brasil, apesar da elevada carga tributária, ainda existem fortes desigualdades regionais, principalmente entre Estados historicamente produtores e consumidores.

O início deste trabalho, dar-se-á com o estudo breve dos conceitos de Estado, centralização e descentralização e Estado Federal, como elementos que originam pacto federativo e a sua repercussão na seara tributária, já que, a forma como as receitas tributárias será distribuída entre os entes federados refletirá na existência ou não de um pacto equilibrado.

Em seguida, são abordados os detalhes dessa espécie de tributo e como sua receita dá autonomia aos entes federados brasileiros. Depois, é abordado o conceito de receita e como a receita tributária encaixa-se nele, a forma como essa receita é repartida entre os estados em transações interestaduais, ou seja, entre Estado produtor da mercadoria ou serviço e Estado consumidor da mercadoria ou serviço, se a forma como é atualmente feita a repartição de receitas influencia nas desigualdades regionais, como também se afeta ou não o pacto federativo.

Finalizando com a análise de dados numéricos, no intuito de traçar um perfil de cada região brasileira em relação a receita do ICMS, os impactos da Emenda Constitucional nº 87 de 2015, que trouxe alterações profundas na sistemática de recolhimento do imposto, para a harmonização do pacto federativo e, brevemente, quais as propostas de reforma tributárias nesse sentido.

## 2. DO PACTO FEDERATIVO E A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA

O início deste trabalho, dar-se-á com o estudo breve dos conceitos de Estado, centralização e descentralização e Estado Federal, como elementos que originam o pacto selado entre os entes da Federação, o pacto federativo. Ele enquanto base para a repartição de obrigações constitucionais e receitas tributárias é crucial para desenvolvimento da autonomia e realização de políticas públicas compatíveis com as diretrizes da Constituição.

Dessa forma, o capítulo prossegue com a análise de sua repercussão na seara tributária, já que, a forma como as receitas tributárias será distribuída entre os entes federados refletirá na existência ou não de um pacto equilibrado.

### 2.1 CONCEITO DE ESTADO

Uma população que reside em determinado território e obedece a um poder ou governo, é o conceito em linhas breves e gerais de Estado. O território é o limite espacial onde habita o povo e onde se exerce o poder político ou governo, a população ou povo são os habitantes que se encontram sob a proteção do poder político ou governo, e o poder político representa o elemento que segundo Gabriel Ivo “é o principal elemento”<sup>1</sup> pois é a partir dele que surge a capacidade de emitir e exigir o cumprimento de normas, através da criação de órgãos, centralizando essa ordem jurídica.

Tais normas em conjunto, ou seja, sistema jurídico, sob o ângulo jurídico, seguindo o entendimento de Hans Kelsen confundem-se com o próprio conceito de Estado:

Do ponto de vista de um positivismo jurídico coerente, o Direito, precisamente como o Estado, não pode ser concebido senão como uma ordem coercitiva de conduta humana - com o que nada se afirma sobre o seu valor moral ou de justiça. E então, o Estado pode ser juridicamente apreendido como sendo o próprio Direito - nada mais, nada menos<sup>2</sup>.

Além desses três elementos Hans Kelsen acrescenta o tempo, o período de existência de um Estado, podendo dentro do mesmo território, como demonstra a história, existir mais de

---

<sup>1</sup>IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Max Limonad, 1997.p.72.

<sup>2</sup>KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, Tradução João Baptista Machado, 8ªed. São Paulo, WMF Martins Fontes, 2009. p.353.

um Estado um após o outro, nunca concomitantemente, ou seja, assim como ele não é espacialmente infinito ele não é temporalmente eterno<sup>3</sup>.

Nesse sentido a doutrina de José Afonso da Silva traz um conceito de Estado alinhado com o pensamento kelseniano como é possível ver nas linhas a seguir:

Estado é uma ordenação que tem por fim específico e essencial a regulamentação global das relações sociais entre os membros de uma dada população sobre um dado território, na qual a palavra ordenação expressa a ideia de poder soberano institucionalizado. O Estado, como se nota, constitui-se de quatro elementos essenciais: um poder soberano de um povo situado num território com certas finalidades. E a constituição,[...], é o conjunto de normas que organizam estes elementos constitutivos do Estado: povo, território, poder e fins<sup>4</sup>.

Dessa forma, o curto termo disposto no primeiro artigo da Constituição de 1988, República Federativa do Brasil, condensa, conforme os ensinamentos de José Afonso da Silva, o nome do Estado brasileiro - República Federativa do Brasil -, o nome do país, Brasil, a forma de Estado mediante o qualitativo, Federativa, que indica tratar-se de Estado Federal, e a forma de governo, República<sup>5</sup>.

Vale ressaltar, a forma federativa é apenas uma das formas as quais o Estado ao se organizar territorialmente pode tomar. Essas formas receberão uma graduação a partir de dois conceitos base: centralização e descentralização, e segundo Gabriel Ivo serão “vistas como referentes a dois tipos de ordens jurídicas”<sup>6</sup>. A partir disso, desses graus, serão identificadas e classificadas.

Sob esse aspecto, centralização e descentralização, dentro da Federação, a doutrina de Hans Kelsen toma duas acepções, estática e dinâmica, que nas palavras de Gabriel Ivo são “perfeitamente apartadas, mas que se unem para desvendar o desenho da forma de Estado”<sup>7</sup>.

A doutrina de Hans Kelsen dita que a diferença entre um Estado centralizado e um descentralizado reside em uma diferença nas suas ordens jurídicas. Conclui que “todos os problemas de centralização e descentralização, são problemas referentes às esferas de validade

---

<sup>3</sup>KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**, Tradução Luís Carlos Borges. 4ªed. São Paulo, Martins Fontes, 2005. p.315.

<sup>4</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p. 97-98.

<sup>5</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p. 98.

<sup>6</sup>IVO, Gabriel. **Constituição Estadual: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro**. Max Limonad, 1997.p.77.

<sup>7</sup>Idem.



das normas jurídicas e dos órgãos que as criam e aplicam”<sup>8</sup>. Assim, os pontos de vista estático e dinâmico analisam a esfera de validade sob duas perspectivas distintas e que se complementam. Assim, o próximo item dedica-se a resumir brevemente essas acepções doutrinárias.

### **2.2.1 Centralização e descentralização do ponto de vista estático**

Sob o ponto de vista estático, a esfera de validade das normas jurídicas varia de acordo com o critério territorial, ou seja, existem normas centrais válidas para todo o território como também normas locais válidas apenas para uma parte do território. Assim, explica Gabriel Ivo que as “As duas ordens jurídicas são, do mesmo modo, vistas como parciais. Unidas, compõem a ordem jurídica global ou nacional: o Estado”<sup>9</sup>.

Assim, sob esse ponto de vista quando um Estado é centralizado é porque sua ordem jurídica consiste apenas de normas com a mesma esfera territorial de validade, todo o território. Já quando é descentralizado a ordem jurídica nacional contém não apenas normas centrais, mas também normas locais, Kelsen acrescenta “as diferentes esferas territoriais de validade são as subdivisões territoriais”<sup>10</sup>. Dessa forma, conclui Gabriel Ivo “o grau de descentralização é que determinará tratar-se de Estado Federal ou Estado Unitário fortemente descentralizado”<sup>11</sup>.

Contudo, ainda há outra divisão que pode ser feita, juridicamente, dentro do ponto de vista estático que seria o aspecto relativo às esferas pessoais de validade, que adota critérios diversos mas que sempre englobam uma parte de uma comunidade. Conforme explica Gabriel Ivo que “mesmo num Estado centralizado do ponto de vista territorial, as esferas pessoais de validade das normas são diversas”<sup>12</sup>. Um exemplo seria uma lei que regulamenta uma

---

<sup>8</sup>KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**, Tradução Luís Carlos Borges. 4ªed. São Paulo, Martins Fontes, 2005. p.433.

<sup>9</sup>IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Max Limonad, 1997.p.78

<sup>10</sup>KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**, Tradução Luís Carlos Borges. 4ªed. São Paulo, Martins Fontes, 2005. p.434.

<sup>11</sup>IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Max Limonad, 1997.p.79.

<sup>12</sup>IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Max Limonad, 1997.p.78.

profissão, válida para todo o território e específica para aquele grupo de pessoas, construindo uma comunidade parcial dentro de uma comunidade total.

Acrescenta-se ainda, o fato de a centralização e a descentralização são sempre parciais, e a predominância de uma ou outra será determinada pela proporção relativa do número e da importância das normas centrais e locais. Gabriel Ivo explica que predominância varia em graus dependentes de dois fatores: a) a quantidade de degraus de hierarquia da ordem normativa aos quais se estendem a centralização ou descentralização; b) número de importância das matérias objeto de regulação das normas centrais e locais<sup>13</sup>.

### 2.2.2 Centralização e descentralização do ponto de vista dinâmico

Sob o ponto de vista dinâmico, a centralização e a descentralização dizem respeito não apenas à esfera territorial de validade das normas, mas também aos métodos de criação e execução de tais normas. Dessa forma, conclui Kelsen “saber se as normas centrais e locais são criadas e executadas por um mesmo órgão, e como estes órgãos são criados, tornam-se importantes questões”<sup>14</sup>.

Assim, sob esse ponto de vista ocorre centralização quando todas as normas jurídicas são criadas por um único órgão e descentralização quando as normas são produzidas por uma pluralidade de órgãos. Pode ocorrer a mesclagem dos conceitos dinâmicos e estáticos de centralização e descentralização, levando-se em consideração a forma como as normas foram elaboradas e o modo de instituição dos órgãos produtores das normas.

Acrescenta-se ainda o fato de que centralização e descentralização podem ser perfeitas ou imperfeitas. Descentralização é perfeita quando a criação de normas locais é definitiva, a norma local não pode ser substituída por uma norma central, e independente. Será imperfeita quando uma lei contiver os princípios gerais e a lei local tiver que apenas detalhá-la<sup>15</sup>.

No Estado Federal, ocorre a descentralização imperfeita já que há uma divisão no Poder Legislativo e certas matérias são reservadas à legislação local, contudo, há a

---

<sup>13</sup>IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Max Limonad, 1997.p.81.

<sup>14</sup>KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**, Tradução Luís Carlos Borges. 4ªed. São Paulo, Martins Fontes, 2005. p.440.

<sup>15</sup>KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**, Tradução Luís Carlos Borges. 4ªed. São Paulo, Martins Fontes, 2005. p.446.

possibilidade de uma substituição por uma norma central já que a lei federal sobrepõe-se à lei do Estado-membro.

Pois bem, sendo o Estado um fenômeno jurídico construído sob o alicerce dos elementos povo, território, governo e tempo, ele é o elemento sem o qual o ordenamento jurídico não poderia existir com certo grau de centralização, e conseqüentemente operacionalidade prática.

Após essa breve conceituação doutrinária do acerca de Estado, o próximo tópico abordará as características de uma das formas de organização interna de um Estado, citada anteriormente, a Federação. Já que, nas palavras de Gabriel Ivo “A forma do Estado consiste no método de criação das normas que compõem o ordenamento jurídico estatal.”<sup>16</sup>, para que se compreenda o conceito de pacto federativo primeiramente deve-se analisar como esse pacto surge dentro da organização interna de um Estado.

## 2.2 O ESTADO FEDERAL

Forma de Estado, segundo José Afonso da Silva “é o modo de exercício do poder político em função do território”<sup>17</sup>. Sendo Estado Unitário, quando existe unidade de poder sobre o território, pessoas e bens e, ao contrário, quando há uma divisão espacial de poderes, o poder se reparte no espaço territorial, gerando uma multiplicidade de organizações governamentais, distribuídas regionalmente tem-se uma forma de Estado composto, denominado de Estado Federal ou Federação de Estados.<sup>18</sup>

Este modelo de organização interna surgiu nos Estados Unidos, com a Constituição norte-americana de 1787, nele através de sua Constituição um Estado pode organizar-se de forma interna como Estado Federal. Conforme define José Afonso da Silva é “união de coletividades regionais autônomas”<sup>19</sup>, há então, dois tipos de entidades a União e as coletividades regionais autônomas, e como explica o mesmo doutrinador:

Estado Federal é o todo, dotado de personalidade jurídica de Direito Público internacional. A União é a entidade federal formada pela reunião das partes componentes, constituindo pessoa jurídica de direito Público interno, autônoma em

---

<sup>16</sup>IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Max Limonad, 1997,p.71.

<sup>17</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p.98.

<sup>18</sup>Idem.

<sup>19</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p.100.

relação aos Estados e a que cabe exercer prerrogativas de soberania do Estado brasileiro. Os Estados-membros são entidades federativas componentes, dotadas de autonomia e também de personalidade jurídica de direito Público interno<sup>20</sup>.

Ou seja, os componentes são os denominados Estados-membros e formam um conjunto unido por um alto grau de centralização política, já que, as normas centrais (normas nacionais) são criadas por um órgão legislativo central, e as normas locais são criadas por órgãos legislativos locais e ambas coexistem dentro do sistema jurídico orientadas pela carta magna, criando-se assim, vários centros de decisão política e uma pluralidade de ordenamentos jurídicos originários.

O Brasil assumiu a forma de Estado Federal em 1889, com a Proclamação da República, forma mantida nas constituições posteriores. Atualmente, organiza-se de acordo com Teoria da Soberania da Constituição, baseada em Kelsen, cuja a essência reside no fato de que nem o Estado Federal nem os Estados-membros são soberanos, assim, segundo Kildare Carvalho explica:

A soberania reside na ordem conjunta a que se subordinam o poder central e os Estados-membros. O Estado Federal se configura, desse modo, em três planos: o da Constituição, o da ordem jurídica federal e o da ordem jurídica federada. E a competência reside exclusivamente na ordem constitucional<sup>21</sup>.

Para que esse sistema funcione é necessário que haja uma repartição de competências entre órgãos centrais e locais, havendo assim uma descentralização de poder conciliando dessa forma duas necessidades autonomia e liberdade, equilibrando a diversidade com a unidade, permitindo que ao mesmo tempo os poderes locais observem suas peculiaridades e seja mantida a unidade do Estado, necessária para a preservação coesão estatal<sup>22</sup>.

Paulo Bonavides explica que há dois princípios que são chave de todo o sistema federativo: a lei da participação e a lei da autonomia. Mediante a lei da participação os entes participam do processo de elaboração da vontade política válida para toda a organização federal. Através da lei da autonomia manifesta-se o caráter estatal das unidades federadas, porque podem estatuir uma ordem constitucional própria, estabelecer competência dos três poderes que habitualmente integram o Estado (Executivo, Legislativo e Judiciário) e exercer

---

<sup>20</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p.100.

<sup>21</sup>CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. 17ª Ed. Belo Horizonte. Del Rey, 2011.p. 119.

<sup>22</sup>Idem.

desembaraçadamente todos aqueles poderes tudo em estrita observância dos princípios básicos da Constituição Federal<sup>23</sup>.

José Afonso da Silva concorda com tal entendimento e afirma que “A repartição regional de poderes autônomos constitui o cerne do conceito de Estado federal”<sup>24</sup>. No Estado Federal há que se distinguir soberania e autonomia e seus respectivos titulares. O Estado Federal, o todo, como pessoa reconhecida pelo Direito Internacional é o único titular da soberania, considerada poder supremo consistente na capacidade de autodeterminação. Os Estados federados são titulares tão só de autonomia, compreendida como governo próprio dentro do círculo de competências traçadas pela Constituição Federal.

Assim, autonomia e participação dos Estados federados na formação da vontade nacional, são os princípios que formam a estrutura federal. Sendo a autonomia a capacidade doada a cada membro para estabelecer regras básicas de organização política e a existência do órgãos governamentais próprios e independente dos federais, e a participação a posse de competências exclusivas e capacidade de participar da formação da vontade dos órgão federais, principalmente dos oriundos do Poder Legislativo: Senado Federal, Câmara dos Deputados e Assembléias legislativas<sup>25</sup>.

Tudo isso dentro, naturalmente, de princípios emanados da Constituição Federal. A participação é traduzida usualmente através de representantes próprios (senadores) na elaboração e revisão da Constituição Federal e das leis nacionais<sup>26</sup>.

Outra característica dessa forma de organização interna é a impossibilidade de secessão na Federação. A partir do momento que passam a integrar a Federação, os membros sujeitam-se à observância de um conjunto de princípio e vedações previstos na Constituição, tanto que existem cláusulas na carta magna de garantia e defesa da Federação, a exemplo da intervenção federal nos estados. Além disso, há uma corte superior, que no caso do Brasil é o Supremo Tribunal Federal, cujo papel é salvaguardar todos os preceitos constitucionais, mantendo o sistema jurídico nacional alinhado com o entendimento do constituinte.

---

<sup>23</sup>BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. Ed. Malheiros Editores LTDA. 17º Ed. São Paulo. 2010. p.195.

<sup>24</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p.99.

<sup>25</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p.100-101.

<sup>26</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p.100.

Nosso texto constitucional sob o ponto de vista da finalidade é classificado como dirigente, ou seja, seu texto contém normas programáticas de cunho eminentemente social dirigido a atuação futura dos órgãos governamentais. Com isso, surge a necessidade de elaborar uma política econômica estável que garanta e torne viável efetivar tais diretrizes. Como efeito há o crescimento da máquina administrativa assim afirma a doutrina de Kaplan: “A realização da política econômica e as tarefas que ela abrange aumenta as responsabilidades e as obrigações do Estado e exige a montagem de um aparato político-institucional e de uma máquina administrativa de certa envergadura e complexidade”<sup>27</sup>.

Acrescenta-se aqui o fato de que nos regimes democráticos, como é o nosso caso, a tendência é o fortalecimento da autonomia dos Estados federados, e para que essa autonomia seja atendida é imperiosa a arrecadação e disponibilidade de recursos financeiros garantindo a efetividade das políticas públicas preconizadas no texto constitucional.

Pois bem, como a Constituição prevê as relações entre a Federação e os Estados federados, existindo competências exclusivas e concorrentes, e os entes possuem renda própria para cumprir os encargos decorrentes de suas competências, é a partir do pacto federativo, firmado pela adesão dos entes ao Estado Federado, que as competências locais e nacionais serão delineadas e a forma como os recursos serão repartidos entre os membros é definida. Essa temática será destrinchada a partir do item seguinte.

### 2.3 O PACTO FEDERATIVO

Na formação do Estado Federal, os entes federados submetem-se a um acordo, trazido no texto constitucional, no qual são delimitadas as competências e poderes dos entes e também as prerrogativas que a União possui para manter esta conformação estável e operativa, nesse sentido, José Afonso da Silva acrescenta o fato dos “limites da repartição dos poderes dependem da natureza e do tipo histórico de Federação”<sup>28</sup>.

Assim, os membros desse acordo abdicam de sua soberania, transferindo-a a um governo central, em troca dos benefícios comuns que daí resultam. Cabendo à União coordenar as atividades dos entes federados, com o intuito de evitar que ações de

---

<sup>27</sup>KAPLAN, Marcos T. **Formação do Estado Nacional**, Tradução de Lygia Maria Baeta Neves, Rio de Janeiro, Eldorado, 1974. p.199.

<sup>28</sup>SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33ªed.São Paulo, Malheiros, 2009.p.101.

determinados membros possam ter reflexos negativos sobre os demais. Contudo, a transferência de soberania não incorre numa total perda de autonomia para as esferas subnacionais.

Além disso, doutrina de Kildare Carvalho afirma que o pacto federativo é implícito e serve de fundamento para os ordenamentos jurídicos locais, ou seja, ele cria um sistema de sobreposição, no qual cada cidadão está sujeito simultaneamente à duas constituições<sup>29</sup>.

Como visto no tópico anterior, através dele a Constituição concede autonomia aos Estados-membros e assim os entes federados podem criar e administrar seus órgãos internos, e através de seu Poder Legislativo criar suas normas locais que não se sujeitam à revisão do poder central, configurando a descentralização dinâmica imperfeita típica do Estado Federal.

Acrescenta-se aqui, o que Afrânio Júnior defende em sua dissertação de mestrado, o fato do pacto federativo tornar possível o ajuste dos diversos regionalismos, sejam culturais, econômicas ou sociais, ao mesmo tempo que é mantida a unidade nacional, unificando interesses convergentes mediante relações de coordenação e colaboração<sup>30</sup>.

Dessa forma, o pacto federativo estabelece uma estrutura jurídico-constitucional capaz de compatibilizar os arranjos políticos, tanto nos legislativos regionais quanto no congresso nacional, que invariavelmente surgem a partir do processo democrático, conciliando as diversas demandas em prol do desenvolvimento socioeconômico coletivo. Configura-se então, como resultado pragmático de uma complexa negociação que envolve tanto a classe política como as demais camadas da sociedade, que conforme a conjuntura, pode assumir diversas formas.

Apesar das diferentes conformações que podem assumir as federações, algumas características são comuns e mantêm o sentido do pacto selado pelos entes federados. A doutrina de José Luís Fiori estabelece as seguintes: a complementaridade federativa, a identidade nacional, e a estrutura econômica que permita a integração entre os espaços federados<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup>CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. 17ª Ed. Belo Horizonte. Del Rey, 2011.p. 122.

<sup>30</sup>OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS**: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federais e guerra fiscal. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.166.

<sup>31</sup>FIORI, José Luís. O federalismo diante do desafio da globalização. In: SILVA, Pedro Luiz Barros; AFFONSO, Rui de Britto Álvares (orgs.) **A federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 20.

A questão da complementaridade federativa, pressupõe que as unidades negociantes entre si sejam desiguais, mas capazes. Caso contrário, o processo de negociação e o pacto daí resultante seriam inviáveis, pois os entes federados com maior poder econômico, social ou político acabariam impondo aos demais suas vontades<sup>32</sup>.

A identidade nacional é a razão sólida e permanente, que garante o sentido das unidades permanecerem federadas mesmo quando estão sendo prejudicadas pela convivência. Evitando a necessidade da manutenção da unidade só poder ser feita através de alguma forma de conflito, algumas vezes coercitiva, como a submissão dos insatisfeitos. Tal situação acabaria resultando no “federalismo perverso”, cujo desfecho geralmente passa pelas guerras civis<sup>33</sup>. Assim, não é levado em conta apenas os interesses das elites ou grupos dominantes locais quando se negocia os interesses das diversas unidades da Federação<sup>34</sup>.

Além disso, a identidade nacional deve incorporar no seu conceito o princípio de equidade, como forma de legitimar as relações tanto entre os indivíduos como entre as várias unidades federadas. Para a consecução de tal objetivo, devem existir instrumentos e mecanismos aceitos por todos capazes de dirimir os desequilíbrios existentes, de forma imediata no curto prazo e de forma progressiva no longo prazo. Entre esses instrumentos temos a tributação garantindo fonte de recursos para que os entes federados desenvolvam todas as suas atividades administrativas e políticas.

Dessa forma, embora o conceito de federalismo tenha um caráter político, ligado às formas institucionais de distribuição espacial do poder e a determinações constitucionais relacionadas a atribuição de funções, a viabilidade do sistema federativo se assenta sobre estruturas econômicas que permitam uma progressiva integração entre os espaços federados.

Conforme visto, através da Constituição é concedida autonomia aos Estados-membros e uma das formas de assegurar tal autonomia é através da tributação, já que, nas palavras de Gabriel Ivo “É imprescindível que sejam assegurados, juridicamente, a quem tenha as competências os recursos para desenvolvê-las”<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup>FIORI, José Luís. O federalismo diante do desafio da globalização. In: SILVA, Pedro Luiz Barros; AFFONSO, Rui de Britto Álvares (orgs.) **A federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 21.

<sup>33</sup>FIORI, José Luís. O federalismo diante do desafio da globalização. In: SILVA, Pedro Luiz Barros; AFFONSO, Rui de Britto Álvares (orgs.) **A federação em perspectiva**: ensaios selecionados. São Paulo: FUNDAP, 1995. p. 22.

<sup>34</sup> Idem.

<sup>35</sup>IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Max Limonad, 1997.p.89.



As rendas tributárias são, sob esse ângulo, uma garantia de um pacto federativo que equilibre a relação dos entes federados, e a divisão dessas rendas tributárias entre entes do Estado brasileiro, o chamado federalismo fiscal, foi estabelecida na Constituição, nela cada um dos entes federados – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – recebeu competências tributárias específicas, essa repercussão tributária do pacto federativo será apresentada no tópico seguinte.

#### 2.4 A REPERCUSSÃO TRIBUTÁRIA DO PACTO FEDERATIVO

Alinhando-se os tópicos anteriores deste capítulo é possível perceber que o conceito de Estado, ao estabelecer um poder político que cria normas centrais e locais e submete-as à seu povo. Essas normas são parametrizadas com a Constituição e dentro do Estado Federal, são baseadas a partir do ponto de vista de uma centralização estática, fato que garante às normas nacionais sua validade para todo o território nacional, ao mesmo tempo em que a descentralização dinâmica permite às mesmas normas nacionais sejam criadas com a participação dos entes federados.

Fica claro, que a centralização e a descentralização influenciam fortemente a construção das normas dentro do Estado Federal. Por sua vez, o pacto federativo, a forma como é constituído, baseado no acordo de vontades, a identidade nacional, equidade de participação e voz, e numa economia estruturalmente viável; garante uma estrutura de autonomia e participação aos entes federados.

Tal estrutura só pode ser mantida pela flexibilização de suas regras e instituições através de mecanismos formais que permitam uma discussão contínua da forma como são divididos receitas e encargos, ao mesmo tempo em que se aperfeiçoam os métodos de coordenação entre as diversas unidades federadas.

Nesse sentido, os tributos, como fonte de receita, promovem o equilíbrio do pacto federativo pois através da receita que os entes federados podem desenvolver suas obrigações para com a sua respectiva população, a chamada atividade fiscal do Estado, e adquirir autonomia para seu desenvolvimento econômico e social.

Assim, para analisar a repercussão tributária no pacto federativo é necessário primeiramente definir o conceito de tributo, e também o atual modelo de federalismo fiscal

brasileiro, para então prosseguir no estudo da repercussão tributária no pacto federativo, conforme será apresentado a seguir.

### 2.4.1 Definição de Tributo

Primeiramente, é necessário esclarecer o que seria tributo. O Código Tributário Nacional - CTN, estabelece que seria toda prestação pecuniária (um valor) compulsória (obrigatória), em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada<sup>36</sup>.

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho estabelece que no tributo há uma relação jurídica que se estabelece entre o Estado, por via de regra, como sujeito ativo, e alguma pessoa física ou jurídica, como o sujeito passivo. Nessa relação ele afirma que “pode o sujeito ativo exigir do sujeito passivo o cumprimento de dever jurídico específico, qual seja o de pagar certa importância em dinheiro. Essa será a consequência que o legislador imputa a determinada classe de supostos”<sup>37</sup>.

Acrescenta-se aqui o fato da nossa carta magna criar, dentro do sistema jurídico, o que Paulo de Barros de Carvalho chama de subsistema constitucional tributário “formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional”<sup>38</sup>. Sendo que a homogeneidade desse grupamento de regras está determinada como segue:

Pela natureza lógica das entidades normativas, que pelo assunto sobre que dispõem. Atribuem-lhe unidade duas circunstâncias: estarem todas elas legitimadas pela mesma fonte - a norma hipotética fundamental - e consubstanciarem o ponto de confluência do direito positivo, no que concerne a matéria que lhes dá conteúdo. Mantém, entre si, relações de coordenação horizontal, situadas que estão no mesmo plano da escala hierárquica, tecendo, com idêntico status de juridicidade, a rede do subsistema. Ainda que nele seja maior a incidência das regras de estrutura, não faltam aquelas que se dirigem, frontalmente, a disciplina da conduta, exprimindo-se, prescritivamente, nos modais deônticos permitido, abrigado e proibido<sup>39</sup>.

Sobre o tema Filipe Lôbo Gomes acrescenta que ele recebe da Carta Magna as limitações de sua rigidez, caracterizando-o pela presença de um processo legislativo especial e por sua exaustividade, já que, “todos os princípios e regras estão bem delimitados, cabendo a

---

<sup>36</sup>BRASIL. **Lei nº 5.172 de 1966(Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 30 de nov. 2019.

<sup>37</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ªed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.p.91.

<sup>38</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017.p.188.

<sup>39</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017.p.189.

legislação infraconstitucional dar operacionalidade a essa delimitação sistêmica, ressaltando o caso das Leis Complementares<sup>40</sup>.

Além disso, o subsistema constitucional tributário realiza as funções do todo, dispondo sobre os poderes capitais do Estado, no campo da tributação, ao lado de medidas que assegurem as garantias imprescindíveis à liberdade das pessoas, diante daqueles poderes. Sendo as normas tributárias verdadeiros princípios, que possuem um poder aglutinante e influenciando outras normas que lhe são subordinadas<sup>41</sup>.

Nesse contexto, surge outro conceito relevante que seria o do federalismo fiscal, seu conceito, características do federalismo fiscal brasileiro e algumas críticas apresentadas na doutrina serão abordadas no abordado no próximo item.

#### 2.4.2 Federalismo fiscal brasileiro

O federalismo fiscal é a garantia constitucional de divisão de rendas tributárias entre os entes federados. Ou seja, como explica Afrânio Júnior “a partir dele são estabelecidas como as receitas e os encargos públicos são distribuídos entre os entes federativos, para que estes possam cumprir satisfatoriamente suas finalidades constitucionais e legais”<sup>42</sup>.

Essa repartição é de extrema relevância, já que, só a atribuição de competência, encargos, sem a designação de recursos tornaria impossível a operacionalidade prática das políticas públicas e administração dos órgãos próprios dos Estados federados.

Nesse sentido, a Constituição de 1988, em seu art. 3o, inciso III, estabelece dentre os objetivos da República Federativa do Brasil a redução das desigualdades regionais<sup>43</sup>, e a isonomia na repartição de receitas tributárias contribui enormemente para o equilíbrio do pacto federativo. Dessa forma, o subsistema constitucional tributário, da doutrina de Paulo de Barros Carvalho, deve promover o nivelamento das diferenças econômicas e sociais através do equilíbrio no sistema de distribuição de rendas.

---

<sup>40</sup>GOMES, Filipe Lôbo. **As Contribuições Sociais dos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal**: edificações e regime jurídico constitucionais. Atual, 2003.p.14.

<sup>41</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017.p.189.

<sup>42</sup>OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS**: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federais e guerra fiscal. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.154.

<sup>43</sup>BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 de nov. 2019.

Numa análise da história de desenvolvimento da nação fica claro que alguns Estados desenvolveram-se economicamente mais que outros, como consequência tanto da autonomia dos entes dentro da Federação quanto da falta de isonomia da repartição de receitas tributárias, comprometendo o equilíbrio mínimo entre as unidades federadas, o que provoca desigualdades regionais e, portanto, fere o pacto federativo.

Essa desigualdade de arrecadação das receitas tributárias fica evidente no estudo mais recente disponível sobre a Carga Tributária no Brasil 2017- CTB/2017, elaborado pela Receita Federal do Brasil, para o ano base de 2017, pois, do total da arrecadação tributária, que representa 32,43% do Produto Interno Bruto do Brasil - PIB, a União é responsável por arrecadar 68,02% do total das receitas tributárias, sendo a arrecadação dos Estados 25,72% e dos Municípios 6,26% dessa totalidade<sup>44</sup>.

Vale ressaltar, que esse perfil de arrecadação mantêm-se ao longo de todos os estudos realizados nesse sentido, anos de 1990 até 2017, apesar de uma tendência de elevação da participação dos Estados e Municípios ao longo dos anos, esse perfil é mantido pela carga de tributos e competências que o Constituinte atribuiu à União em 1988<sup>45</sup>.

Como é possível ver a partir dos dados apresentados acima, na atual forma do federalismo fiscal brasileiro, a União possui a maior parcela da arrecadação, ao mesmo tempo que abarca muitas competências, contudo, se houver uma desarmonia na distribuição dessa arrecadação, ocorre um desequilíbrio no pacto federativo, aumentando as desigualdades e conflitos entre os entes da Federação.

Nesse sentido, Afrânio Júnior reitera esse pensamento, ao afirmar que no transcorrer da evolução histórico-constitucional do federalismo brasileiro, houve a concentração de receitas para a União em face dos demais entes da Federação, além da utilização de critérios inadequados e desatualizados para repartir o produto da arrecadação entre os demais entes

---

<sup>44</sup>RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudos Tributários-Carga Tributária no Brasil 2017(Análise por Tributo e Bases de Incidência)**.p.13. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>> Acesso em: 14 dez. 2019.

<sup>45</sup>RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil**. Disponível em:< <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em 10 dez. 2019.

federados<sup>46</sup>. Assim conforme o autor citado, houve uma fragilização indireta dos entes federados, como é possível ver no trecho seguinte:

Apesar de o legislador constituinte de 1988 ter aprovado uma Constituição descentralizadora, dando maior autonomia aos entes subnacionais, as modificações subsequentes fortaleceram o ente central em detrimento dos demais, pois foram atribuídas outras competências à União, fragilizando indiretamente a autonomia dos entes periféricos<sup>47</sup>.

O federalismo fiscal brasileiro, portanto, provoca o desequilíbrio das relações federativas, já que, há uma centralização da arrecadação para a União, situação que deixa os entes federados “cada vez mais subjugados às decisões do Poder central, já que este detém grande parte da arrecadação tributária, passando a investir vertiginosamente em tributos cuja arrecadação não é compartilhada com os entes subnacionais”<sup>48</sup>. Conclui o autor: “o modelo atual de federalismo fiscal brasileiro provoca desequilíbrios nas relações federativas”<sup>49</sup>.

Dentro do contexto do federalismo fiscal brasileiro, o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transportes Interestaduais e Intermunicipais e de Comunicação - ICMS, destaca-se pela sua relevância na arrecadação dos Estados-membros brasileiros, como será explanado a partir do próximo capítulo.

---

<sup>46</sup>OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS**: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federais e guerra fiscal. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.164.

<sup>47</sup>Idem.

<sup>48</sup>OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS**: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federais e guerra fiscal. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.165.

<sup>49</sup> Idem.

### 3. DO ICMS COMO TRIBUTO QUE DÁ AUTONOMIA AOS ESTADOS

Como visto no capítulo anterior, o pacto federativo possui uma repercussão tributária, já que, a tributação de competências é acompanhada de uma possibilidade arrecadação de rendas, para execução essas obrigações advindas da Constituição, que no ordenamento jurídico baseado na doutrina de Kelsen é a norma a qual subordinam-se todas as outras normas.

Nesse sentido, os conceitos apresentados de tributo e federalismo fiscal, contribuem para o entendimento de como a arrecadação de receitas é importante para a manutenção de um pacto federativo que busca a equidade entre os entes federados. E nessa busca por equidade o ICMS é um tributo crucial porque sua receita destaca-se dos demais tributos estaduais. Assim, este capítulo dedica-se a apresentar as características desse imposto e analisar como ele dá autonomia aos Estados-membros da Federação.

#### 3.1 BREVE ESTUDO DO ICMS

A Constituição de 1988 - CF/88, prevê genericamente o ICMS no art. 155, inciso II, e lhe confere paradigmas de incidência no artigo 155, § 2º, incisos I a XII. Suplementarmente, o tributo supracitado encontra regras gerais assentadas na Lei Kandir - Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (LC 87/96), ou seja, como dita João Amorim “trata-se de um imposto complexo haja vista o variado conjunto de regras e princípios estabelecidos na Lei Maior, quando tratado no Sistema Tributário Nacional”<sup>50</sup>. Contudo, essa previsão constitucional resultou de um desenvolvimento histórico, que será apresentado no próximo item.

##### 3.1.1 Considerações históricas

A tributação sobre o consumo no Brasil surgiu somente em 1922, com a Lei nº 4.625 de 31 de dezembro, quando foi instituído o Imposto sobre Vendas Mercantis- IVM, criado

---

<sup>50</sup>AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas**(doutrina e jurisprudência). Impetus. 2ª ed. Niterói, RJ. 2009.

para arrecadar sobre as então recém-criadas duplicatas, cuja emissão dava azo ao recolhimento do tributo sobre as vendas realizadas pelos comerciantes e industriais<sup>51</sup>.

Na Constituição de 1934, estendeu o IVM às consignações, passando a ser denominado de Imposto sobre Vendas e Consignações - IVC, que passou a ser cobrado em 1936, fazendo parte da arrecadação dos Estados. Contudo constituía-se como imposto cumulativo, com incidência em cada operação de venda até chegar ao consumidor final, inclusive sobre o imposto já pago em operação anterior, onerando vultosamente o produto final<sup>52</sup>.

Segundo Klaus Marques, a Constituição Federal de 1946, alterou o aspecto temporal da hipótese de incidência do IVC assim “Se antes a incidência se dava com a venda, pela Constituição de 1946 o fato jurídico tributário passou a ser o contrato de compra e venda”<sup>53</sup>. Contudo a incidência ainda acontecia em cascata, somente com Emenda à Constituição nº18 de 1965, que foi introduzido o princípio da não-cumulatividade sobre o consumo, mantido até hoje dentro do ordenamento jurídico tributário.

Com isso, surgiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias - ICM, substituindo IVC, e tinha como principal característica, segundo Willaine Silva “sua feição eminentemente nacional”<sup>54</sup>, já que conforme explica a autora, ele foi concebido originalmente com alíquotas uniformes, as quais tanto nas circulações intraestaduais, quanto entre os Estados-membros deveriam ser fixadas pelo Senado Federal, presumindo-se, assim, a sua neutralidade fiscal<sup>55</sup>.

Com a promulgação da atual Constituição e a vigência do novo Sistema Tributário, o ICM foi substituído pelo ICMS, passando a incidir além da circulação de mercadorias nos serviços de comunicação, produção de petróleo e derivados, fornecimento e distribuição de energia elétrica e de transporte interestadual e intermunicipal, tornando-se um imposto

---

<sup>51</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 63.

<sup>52</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 63.

<sup>53</sup>MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010, p. 64.

<sup>54</sup>SILVA, Willaine Araújo. **Isenções tributárias relativas ao ICMS e guerra fiscal: análise à luz do preceito federativo**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.87.

<sup>55</sup>SILVA, Willaine Araújo. **Isenções tributárias relativas ao ICMS e guerra fiscal: análise à luz do preceito federativo**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.88.

complexo<sup>56</sup>. Assim, Roque Antônio Carrazza, diz que sob o signo ICMS estão comportados diversos fatos identificadores de impostos, uma aglutinação deles, os quais possuem hipótese de incidência e bases de cálculo distintas já que:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes, a saber: a) imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo compreende o que nasce da entrada de mercadorias exportadas do exterior; b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre serviços de comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais<sup>57</sup>.

Além disso, a CF/88 possibilitou aos Estados legislarem sobre o tributo, conferindo-lhes o poder de decidir acerca das alíquotas internas, sendo o Senado Federal responsável apenas por fixar quais seriam as alíquotas mínimas e as máximas. Essa tendência segue a diretriz descentralizadora da CF/88, com a distribuição das competências tributárias entre União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, como maneira de proporcionar uma maior autonomia dos entes políticos do Estado<sup>58</sup>.

### 3.1.2 Algumas características

Primeiramente por tratar-se de um imposto é classificado constitucionalmente como tributo não-vinculado, ou seja, a sua hipótese de incidência, confirmada pela base de cálculo, é um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público, ou seja, eles são fatos ou situações do contribuinte que servem de suporte como fazer circular mercadorias e certos serviços<sup>59</sup>. Assim, conclui Paulo de Barros Carvalho que “É da índole do imposto, no nosso direito positivo, a inexistência de participação do Estado, desenvolvendo atuação atinente ao administrado”<sup>60</sup>.

Além disso, João Amorim o classifica como imposto indireto, seletivo e com lançamento por homologação. Indireto, porque incide sobre o produto e não leva em conta a

---

<sup>56</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 34.

<sup>57</sup>CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p.35.

<sup>58</sup>CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. **A redução da base de cálculo do ICMS**. 2010. Dissertação(Mestrado em Direito Público)- área de concentração em Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: < <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp138655.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2019. p. 30.

<sup>59</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p.68.

<sup>60</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017. p. 68.



individualização do contribuinte mas, mas apenas o quanto ela consome, ele onera o consumidor final. O referido autor afirma que “como a lei Kandir determina que o valor do imposto inclui-se em sua base cálculo (art.13, §1º, inc. I), podemos afirmar então que o tributo não é direto”<sup>61</sup>.

Seletivo, pois suas alíquotas são diferenciadas, aplicadas em função da essencialidade das mercadorias e serviços, ou seja, conforme o grau de necessidade ou utilidade (art.155, §2º, inc. III, da CF/88)<sup>62</sup>. Apesar de ser um critério facultativo, deve-se observar os postulados constitucionais, e não somente a conveniência e a oportunidade, evitando que sejam estabelecidas alíquotas mais elevadas em mercadorias que sejam de primeira necessidade, como o propósito de incrementar a arrecadação do ICMS<sup>63</sup>. Assim, para José Eduardo Soares de Melo “A seletividade operacionaliza-se na instituição de diversificadas alíquotas para distintos negócios jurídicos (17% para serviços prestados no exterior; 4% para serviços de transporte aéreo; e 25% para serviços de comunicação)”<sup>64</sup>.

Segundo João Amorim ele possui um lançamento por homologação<sup>65</sup>, tipo de lançamento definido no artigo 150 do Código Tributário Nacional - CTN<sup>66</sup>, atribuindo ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame de autoridade administrativa. A autoridade fiscal, tendo conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Sobre o lançamento por homologação, parte da doutrina como Sacha Calmon e Paulo de Barros Carvalho, apontam a impropriedade do termo porque, a antecipação do pagamento significa que este é anterior ao lançamento, nesse caso, o lançamento não confere a exigibilidade ao crédito, já que o pagamento dele prescinde. Além disso, a homologação, que

---

<sup>61</sup>AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas**(doutrina e jurisprudência). 2ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009.p.5.

<sup>62</sup>BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 de nov. 2019.

<sup>63</sup>PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 268.

<sup>64</sup>PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 276.

<sup>65</sup>AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas**(doutrina e jurisprudência). 2ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009.p.5.

<sup>66</sup>BRASIL. **Lei nº 5.172 de 1966(Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 22 de dez. 2019.

é do pagamento e não do lançamento, não ser condição, pois o lançamento é ato obrigatório, condição de exigibilidade do crédito tributário<sup>67</sup>. Assim, Sacha Calmon afirma:

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível<sup>68</sup>.

Contudo, a Fazenda costuma deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir, lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. Concluindo Paulo de Barros Carvalho, que:

A figura canhestra do “lançamento por homologação” é um mero disfarce que o direito positivo criou para atender o capricho de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o mesmo ato que costuma celebrar, de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto<sup>69</sup>.

Além disso, como visto anteriormente desde 1965 é não cumulativo, a CF/88 em seu artigo 155, §2º, inciso I define: “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”<sup>70</sup>. Sendo a não-cumulatividade um princípio, garantido a todo cidadão/contribuinte do ICMS em todo o território nacional, já que João Amorim afirma, com base no art. 60, §4º, inc. IV da CF/88, tratar-se de uma cláusula pétreia trazendo a própria Carta Magna as exceções ao princípio<sup>71</sup>.

Sendo que o crédito, nasce das operações relativas à aquisição de bens necessários ao empresário e o débito nasce da realização do negócio jurídico. Ressalta-se que a não cumulatividade deve ser aplicada tanto no lançamento do débito, quanto na escrituração do crédito, há então, uma compensação dos valores creditados com os valores debitados em determinado período de tempo<sup>72</sup>. Assim, José Eduardo Soares de Melo afirma que:

---

<sup>67</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p.719-720.

<sup>68</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p.717.

<sup>69</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017. p. 440.

<sup>70</sup>BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 de nov. 2019.

<sup>71</sup>AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas**(doutrina e jurisprudência). 2ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009.p.7.

<sup>72</sup>PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 267.

Crédito e Débito concernem a categorias jurídicas distintas que implicam relações independentes, nas quais o devedor e credor se alteram. Na primeira, os Estados e o Distrito Federal são credores, e o contribuinte, devedor, enquanto na segunda, as posições se invertem, submetendo-se a princípios, critérios e regras distintas<sup>73</sup>.

Feita essa breve explanação, o próximo item dedica-se ao estudo da regra-matriz de incidência tributária, dedicada a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estrito, analisando esse conceito doutrinário aplicado ao imposto objeto de estudo deste trabalho.

### 3.1.3 Regra-matriz de incidência tributária

Paulo de Barros Carvalho, define a regra-matriz de incidência como “uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito”<sup>74</sup>. Ou seja, a partir dela é possível conhecer o núcleo lógico-estrutural da norma tributária, na qual, o antecedente normativo ou descritor (hipótese que alude a um fato) e o consequente ou prescritor (efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar)<sup>75</sup>.

Tanto no descritor quanto no prescritor existem critérios, aspectos identificativos. No descritor (hipótese) estão presentes três critérios: o material (comportamento de uma pessoa), o temporal (condiciona o comportamento de uma pessoa no tempo) e o espacial (condiciona o comportamento de uma pessoa no espaço). Já no prescritor (consequência) há dois critérios: o pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e o quantitativo (base de cálculo e alíquota)<sup>76</sup>.

No caso do imposto objeto do estudo deste trabalho, sem exclusão de relevância dos outros tipos do referido imposto, o desenvolvimento a seguir será orientado pela hipótese de incidência das operações mercantis, com o propósito de exemplificar como funciona a aplicação da teoria da regra-matriz ao ICMS, estabelecendo-o dentro do subsistema constitucional tributário, e manter-se circunscrito ao objetivo do presente estudo.

Assim, com relação às mercadorias tem-se como hipótese: realizar operações relativas à circulação de mercadorias, dentro dos limites geográficos do Estado, considerando-se

---

<sup>73</sup>PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2010. p. 266-267.

<sup>74</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017. p.313.

<sup>75</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017. p.295.

<sup>76</sup>Idem.

acontecida a operação no instante em que as mercadorias deixarem o estabelecimento e como consequência: aquele que realizou operação relativa à circulação de mercadorias deverá pagar de 17% a 18% do valor da operação à Fazenda do Estado<sup>77</sup>. Separando-se os critérios identificadores, Paulo de Barros Carvalho, o faz da seguinte forma:

Critérios da hipótese: a) critério material - realizar operações relativas à circulação de mercadorias, b) critério espacial - qualquer lugar o território do Estado que editou a lei; e c) critério temporal - o átimo da saída das mercadorias do estabelecimento. Na consequência tem-se: a) critério pessoal - sujeito ativo é o Estado e sujeito passivo, aquele que promoveu a realização do evento; e b) critério quantitativo - base de cálculo é o valor da operação que ensejou a saída das mercadorias e a alíquota é percentual fixada geralmente entre de 17% a 18%, a depender da lei do Estado<sup>78</sup>.

Assim, o exemplo acima da regra-matriz de incidência do ICMS mercantil analisada sob o descritor e prescritor e seus respectivos critérios, colabora para o entendimento de como se opera a relação obrigacional tributária nesse segmento do imposto além de servir de orientação para o entendimento de como se aplica a teoria da regra-matriz aos demais tipos de impostos.

Essa análise é importantíssima para o entendimento da forma como a receita do ICMS é repartida entre os entes-federados nas operações interestaduais, já que, as alíquotas e o valor arrecadado é distribuído de forma diferente entre os Estados produtor e consumidor nesse tipo de operação, como será estudado em breve. Antes disso, será feita a análise de como o referido imposto dá autonomia dos Estados-membros, na perspectiva do princípio constitucional da autonomia dentro do pacto federativo incluir a capacidade de manifesta-se o caráter estatal das unidades federadas, e a repartição de rendas para cumprir os encargos decorrentes de suas competências.

### 3.2 COMO O ICMS SE MATERIALIZA NA AUTONOMIA DOS ESTADOS

Resta claro após esse breve estudo, a complexidade do referido imposto e, além disso, o seu papel histórico na transformação da nação. Por esse motivo, será abordado a seguir a relevância do referido imposto na autonomia, preceituada segundo desenho constitucional do sistema constitucional de 1988, dos Estados, sob a perspectiva da receita que ele agrega aos

---

<sup>77</sup>JORGE, Táris Nametala Sarlo. **Manual do ICMS: Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário**, 2ªed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008.p.217-219.

<sup>78</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017. p.416.

respectivos entes, e dentro. Para tanto, primeiramente, é necessário esmiuçar o conceito de competência tributária, elemento inerente à autonomia conferida aos membros federados, e definidor do regular funcionamento da Federação.

### 3.2.1 Competência tributária

O constituinte atribuiu as competências tributárias entre os entes da Federação, contudo a Constituição não cria tributos, ela simplesmente atribui competências às pessoas políticas para instituí-los através de lei, sendo todos os entes federativos competentes para instituir impostos, taxas e contribuição de melhoria. Além desses, a União, pode também, instituir empréstimos compulsórios e contribuições sociais<sup>79</sup>.

Os Estados-membros, os Municípios e o Distrito Federal, por sua vez, poderão instituir contribuições que se destinem a custear regimes próprios de previdência. Os Municípios e o Distrito Federal poderão, ainda, instituir contribuição na forma das respectivas leis, para custeio do serviço de iluminação pública. Como é possível extrair do texto constitucional:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

**I - impostos;**

**II - taxas**, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

**III - contribuição de melhoria**, decorrente de obras públicas.

[...]

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir **empréstimos compulsórios**:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete **exclusivamente à União instituir contribuições sociais**, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º **Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário** de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

[...]

---

<sup>79</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p.65.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do **serviço de iluminação pública**, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica<sup>80</sup>. **(Grifo nosso.)**

Observa-se do texto constitucional o fato de que todos os entes federativos têm competência para instituir impostos e que cada imposto foi designado à pessoa política que possui a respectiva competência de instituí-los. Conclui Afrânio Júnior “Trata-se, nesse sentido, de atribuição de competência privativa, cuja função é evitar a bitributação vertical, ou seja, impedir que diferentes entes federativos tributem a mesma materialidade”<sup>81</sup>.

Sobre o tema Sacha Calmon, entende que todos recebem diretamente da Constituição, a expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, ao exercê-las, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem o que ele chama de discriminação de rendas tributárias. Assim, conclui o autor que o poder de tributar originalmente uno por vontade do povo, devido o Estado Democrático de Direito é dividido entre pessoas políticas que formam a Federação<sup>82</sup>.

Dessa forma, essa repartição de competências tem estreita relação com o pacto federativo, pois ela é quem dá garantia à autonomia dos entes federados, o que, por sua vez, é indispensável à manutenção do pacto federal, possibilitando que fatos jurídicos tributários surjam na seara de competência de cada ente, e possuindo um impacto econômico.

Contudo, a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, ressalta que não deve haver confusão entre fatos jurídicos tributários e fatos jurídicos de conteúdo econômico, já que, a essência das entidades do Direito é sempre jurídica e ele não toma emprestado eventos de outros planos, que não o jurídico, para fazer desencadear seus efeitos específicos, antes, constrói suas próprias realidades, e os fatos jurídicos de conteúdo econômico são apenas fatos que ocorrem no plano econômico<sup>83</sup>.

---

<sup>80</sup>BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 de nov. 2019.

<sup>81</sup>OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS**: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federais e guerra fiscal. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.156.

<sup>82</sup>COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p.65.

<sup>83</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ªed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.p.195.

Ricardo Lodi Ribeiro, explica que o exercício da própria competência pelos Estados-membros garantem o cumprimento de suas prioridades, e não as da União, preservando sua autonomia em relação a esta<sup>84</sup>. Conclui o autor:

Assim, se, hipoteticamente, toda a arrecadação dos Estados, ou quase toda, dependesse de tributos federais, a concessão de benefícios fiscais pela União, atendendo a um interesse que os poderes federais consideram prioritário, como o incentivo às exportações, poderia impedir que os Estados atingissem as suas próprias prioridades, como o aumento dos investimentos na área social, por exemplo<sup>85</sup>.

Sobre a repartição de competências tributárias na Federação Sacha Calmon extrai três conclusões genéricas: primeiro, são várias as pessoas políticas exercentes do poder de tributar; segundo, o tributo é categoria genérica que se reparte em três espécies: os impostos, taxas e contribuições de melhoria<sup>86</sup>.

E, por fim, terceiro, ao mencionar as espécies de tributo, o constituinte decide que os fatos jurídicos (que gera ou produz um direito) genéricos podem servir de suporte à instituição de taxas e das contribuições de melhorias, já no que tange aos impostos, há uma especificidade maior pois a competência para instituí-los é dada de forma privativa sobre fatos específicos determinados. Ou seja, as taxas e contribuições de melhoria são atribuídas às pessoas políticas, titulares do poder de tributar, de forma genérica e comum, e os impostos de forma privativa e discriminada<sup>87</sup>.

Resta claro então a relação da competência tributária com a autonomia dos Estados, já que, através da primeira a segunda ganha um enorme sustentáculo. E os impostos possuem um papel central nesse contexto por serem instituídos com fato geradores não vinculados a uma atuação estatal, ser cada espécie de imposto privativo de um ente específico, e ter fatos jurídicos específicos, características peculiares que garantem a maior parcela da arrecadação dentre as receitas tributárias em comparação com os outros tributos.

Apesar de todos os entes possuírem competência tributária dentro da Federação, em decorrência da própria autonomia política, é possível que um ou alguns dos entes

---

<sup>84</sup>RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. In: **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 222, p. 90, 2000. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/48939>>. Acesso em: 07 Jan. 2020.

<sup>85</sup>Idem.

<sup>86</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p.65-66.

<sup>87</sup>COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.p.66.

desenvolvam maior capacidade econômica em relação aos outros, comprometendo o equilíbrio mínimo entre as unidades federadas, o que provoca desigualdades regionais e, portanto, fere o pacto federativo.

Assim, a aptidão de instituir e arrecadar impostos funciona inegavelmente como instrumento para a equalização – garantia de harmonia e equilíbrio –, protegendo a possibilidade de obtenção de recursos de maneira direta, sem qualquer interferência de outros entes federados<sup>88</sup>. Nessa seara o ICMS, tem papel decisivo no efetivo equilíbrio ou não, entre as unidades federadas, já que, sua receita impacta economicamente na autonomia de cada ente federado, tema abordado a partir deste ponto.

### 3.2.2 A repercussão econômica do ICMS

Apesar da distinção já apresentada entre fatos jurídicos tributários e fatos jurídicos de conteúdo econômico é inegável que os fatos jurídicos tributários refletem no âmbito econômico, já que, a renda arrecadada com a tributação contribui para a autonomia, consecução das atividades administrativas e desenvolvimento econômico de cada ente.

Nesse passo, o ICMS participa fortemente na economia pois sua receita tributária é a maior fonte de receita do tipo dos entes federados, como é verificado no Apêndice A elaborado conforme dados da CTB/2017, dos R\$ 547,07 bilhões arrecadados com tributos do governo estadual, R\$ 441,03 bilhões é a receita que o referido imposto arrecadou sozinho, representando 80,6% da receita com tributos dos Estados-membros.

Sendo assim, é incomparavelmente maior a outros impostos da esfera estadual como o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD ou o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA, e representa 6,70% do PIB nacional, e 20,73% do total da receita tributária<sup>89</sup>, como é possível ver no gráfico a seguir, elaborado com base no Apêndice A:

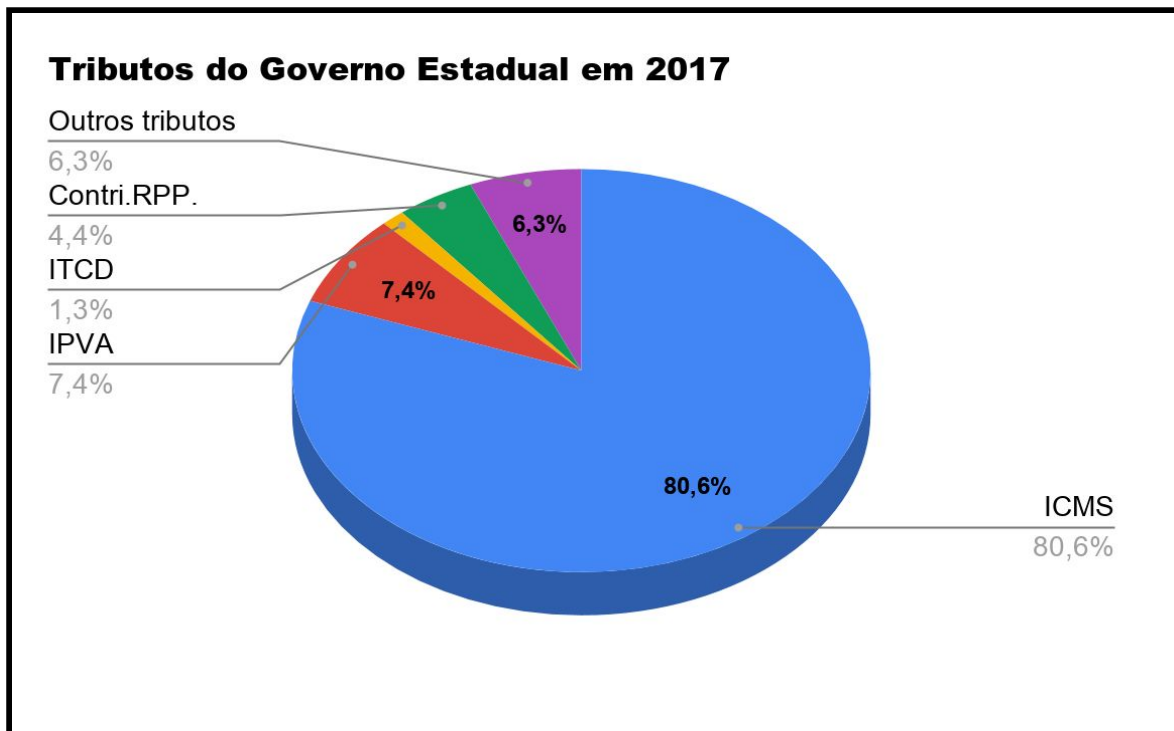
---

<sup>88</sup>PUTY, Cláudio (org.). **Reforma tributária: competitividade, equidade e equilíbrio federativo**. Brasília: Câmara dos Deputados, Edições Câmara, 2012. Disponível em: <<http://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/9913>>. Acesso em: 28 dez. 2019, p. 34.

<sup>89</sup>RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudos Tributários-Carga Tributária no Brasil 2017 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. p.9. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>> Acesso em: 24 dez. 2019.



Gráfico 1:



Fonte: APÊNDICE - A, elaborada pela autora com dados da CTB/2017.

Somando a esses dados, o mais recente Sistema de Contas Regionais do Brasil, o de 2017 - SCR/2017, estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE que apresenta informações sobre a geração, a distribuição e o uso da renda no País, é possível perceber que as desigualdades regionais são fortes, já que, há uma concentração econômica verificada pela participação no PIB do Brasil.

Basicamente, cinco entes concentram todo o PIB, São Paulo que sozinho contribui com 32,2%; e mais um bloco formado por quatro entes (Rio de Janeiro, Minas Gerais, Rio Grande do Sul e Paraná), restando para as outras vinte de duas entidades federadas os 36% restantes na composição do PIB, Alagoas por exemplo participa apenas em 0,8% do PIB nacional<sup>90</sup>.

Sobre o tema, Renato Luis Pinto Miranda, afirma essa situação dentro da “competição interjurisdicional” no Brasil gera conflitos de cunho regional, protagonizados pela oposição

<sup>90</sup>IBGE-INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema de contas regionais:** Brasil, 2017. Rio de Janeiro, 2019. p.1-12. Disponível em: <[https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101679\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101679_informativo.pdf)>. Acesso em: 05 dez. 2019.

entre Estados-membros produtores, economicamente mais desenvolvidos, e Estados-membros consumidores, de economia industrial mais incipiente<sup>91</sup>.

Além desses, o autor apresenta outros conflitos, aqui resumidos brevemente: os conflitos intergovernamentais horizontais, compondo a chamada “guerra fiscal”; os conflitos intergovernamentais verticais, caracterizados pela tensão entre níveis federativos distintos no mesmo território, ocorrentes, em geral, quando o governo central (União) tenta alinhar a prática tributária dos estados-membros ao padrão de ajuste fiscal adotado; ou, ainda, aos conflitos vinculados à estruturação dos mercados mundiais, pressionados pelas tendências internacionais sobre a tributação e as formas de coordenação federativa<sup>92</sup>.

Assim, a guerra fiscal como conflito intergovernamental horizontal, no qual os estados da Federação disputam pela atração e manutenção de investimentos privados em seu território, para tanto usam o que Fernando Facury Scaff, denomina de “melhor arma que possuem”<sup>93</sup>, o ICMS. Afrânio Júnior acompanha esse entendimento ao dizer que:

A guerra fiscal é uma situação de conflito, cuja arma mais importante é o exercício da competência exonerativa. Nessa competição fiscal, os entes subnacionais, na tentativa de atrair novos investimentos ou de fortalecer os que já existem em seus territórios, buscam nos incentivos fiscais, especialmente nas isenções, nas reduções tributárias, nas remissões e anistias, uma forma de incrementar sua arrecadação e desenvolver, isoladamente, a economia local<sup>94</sup>.

Contudo, para que os estados concedam tais isenções é necessário expressa autorização do órgão colegiado composto por todos os Secretários Estaduais de Fazenda e presidido pelo Ministro da Fazenda, o Conselho Nacional de Política Fazendária-CONFAZ, desde a Lei Complementar nº24 de 1975. Compete a ele, precipuamente, celebrar convênios para efeito de concessão ou revogação de isenções, incentivos e benefícios fiscais e financeiros do ICMS, sendo os mesmos ratificados por decreto do Executivo Estadual passando o convênio a vigor validamente no ordenamento jurídico interno.

---

<sup>91</sup>MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: A apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor adicionado. *In: Revista de Economia Contemporânea*, v. 23, n.1. p. 1-37, 2019.p.3.

<sup>92</sup>MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: A apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor adicionado. *In: Revista de Economia Contemporânea*, v. 23, n.1. p. 1-37, 2019.p.3-8.

<sup>93</sup>SCAFF, Fernando Facury. **Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda 87**. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. 2ªed. São Paulo: Conjur Editorial, 2016.p.206.

<sup>94</sup>OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS**: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federais e guerra fiscal. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.167.

Essa dinâmica é criticada por parte da doutrina, já que, como explica Willaine Silva, o Poder Legislativo é excluído do processo de ratificação dos convênios, porque, “é concedida a membros do Executivo a faculdade de legislar, própria dos órgãos legislativas dos três níveis de Governo, havendo uma quebra frontal aos primados da Separação dos Poderes”<sup>95</sup>. Para a autora, seria necessário a modificação do órgão responsável pela edição de convênios relativos à isenção fiscal do ICMS do CONFAZ para o Senado Federal, como segue:

Este sim, verdadeiro representante da vontade dos Estados-membros e DF. E mais, a transferência para o Senado da tarefa de edição de convênios entre os entes políticos otimizaria a dinâmica destas concessões ao dispensar a necessária ratificação do convênio editado pelo Conselho Nacional de Política Fazendária, uma vez que o Legislativo, Poder competente na edição de normas jurídicas, seria o próprio responsável pelas mesmas<sup>96</sup>.

Além dessa problemática do CONFAZ, a guerra fiscal tem raiz, conforme Otávio Soares Dulci acrescenta “no processo desenvolvimento desigual, ou melhor, em estratégias de recuperação econômica adotadas por unidades importantes da Federação para enfrentar o seu atraso relativo”<sup>97</sup>. Ou seja, no processo de industrialização do Brasil houve um processo de concentração industrial que abafou aos poucos o parque industrial preexistente em diversas partes do país. Assim “estabeleceu-se, com isso, um esquema de divisão interregional do trabalho centralizado no eixo Rio-São Paulo, mas que se inclinou cada vez mais para São Paulo”<sup>98</sup>.

O estudo realizado pelo IBGE constata o acima exposto, em 2017 São Paulo apresentou a maior contribuição entre todos os 5.570 municípios, sendo seu PIB equivalente ao da soma de 4.305 municípios ou 77,3% das cidades brasileiras. A maioria dos municípios possui baixa contribuição para o PIB e 49,2% deles tem na Administração, defesa, educação e saúde públicas e seguridade social como a principal atividade econômica<sup>99</sup>.

---

<sup>95</sup>SILVA, Willaine Araújo. **Isenções tributárias relativas ao ICMS e guerra fiscal: análise à luz do preceito federativo**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.p.139.

<sup>96</sup>Idem.

<sup>97</sup>DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. In: **Revista de Sociologia e Política**, n.18, p. 95-107, 2002. p.97. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704.pdf>>. Acesso em: 22 dez 2019.

<sup>98</sup>Idem.

<sup>99</sup>IBGE-INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Produto interno bruto dos municípios 2017**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <[https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101688\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101688_informativo.pdf)>. Acesso em: 05 jan. 2019.

Renato Miranda soma às ineficiências dessa disputa entre as jurisdições, o fato de existirem vinte e sete distintas legislações de ICMS no território nacional. Assim, a relativa autonomia de cada ente para instituir seus mecanismos de tributação e arrecadação emerge como um dos principais fatores de promoção dessa competição, pesando, negativamente, sobre a arrecadação global dos Estados-membros<sup>100</sup>.

Renato Miranda defende que a “a heterogeneidade de normas é fator prejudicial ao desenvolvimento e integração econômica”<sup>101</sup>. Dessa forma, seguindo parte da doutrina Renato Miranda propõe a uniformização do ICMS como caminho para conter a incidência de forças desagregadoras sobre o pacto federativo, sanando-se, algumas das principais “distorções” do sistema tributário e atendendo-se, assim, às exigências de competitividade econômica<sup>102</sup>.

Também defende Daniel Szelbracikowski que a regra da não cumulatividade do ICMS, possui efeitos que irradiam para fora do Estado de origem de determinada mercadoria ou serviço. Mais ainda, a não cumulatividade e a partilha do produto da arrecadação do ICMS entre Estados (nas operações interestaduais) e Municípios são influenciadas pela concessão de benefícios ou incentivos fiscais por parte de um Estado<sup>103</sup>. Para o autor “toda essa situação tem o potencial econômico e jurídico de repercutir diretamente sobre as finanças/tomada de créditos de/em outros entes da Federação”<sup>104</sup>. O que Renato Miranda chama de “distorções causadas pela guerra fiscal”<sup>105</sup>.

Dentre essas distorções, Otávio Dulci cita a óbvia tensão nas relações federativas, e o enfraquecimento do poder público em face de interesses privados, pelo aumento do poder de barganha de investidores potenciais, além do aspecto desorganizador dessa dinâmica de

---

<sup>100</sup>MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: A apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor adicionado. In: **Revista de Economia Contemporânea**, v. 23, n.1. p. 1-37, 2019.p.8.

<sup>101</sup>MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: A apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor adicionado. In: **Revista de Economia Contemporânea**, v. 23, n.1. p. 1-37, 2019.p.9.

<sup>102</sup>Idem.

<sup>103</sup>SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Guerra Fiscal de ICMS no Brasil: exame sobre a unanimidade exigida para a concessão de incentivos fiscais no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) - Curso de Pós-graduação em Direito. Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília. Disponível em: <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/2253>>. Acesso em: 02 jan. 2020. p.42.

<sup>104</sup>SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Guerra Fiscal de ICMS no Brasil: exame sobre a unanimidade exigida para a concessão de incentivos fiscais no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) - Curso de Pós-graduação em Direito. Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília. Disponível em: <<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/2253>>. Acesso em: 02 jan. 2020. p.43.

<sup>105</sup>MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: A apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor adicionado. In: **Revista de Economia Contemporânea**, v. 23, n.1. p. 1-37, 2019.p.8.

isenções específicas, as quais, apesar dos resultados positivos das políticas industriais, tornam-se insustentáveis a longo prazo por sua base ser o manejo de instrumentos fiscais<sup>106</sup>. Conclui o autor, o processo de expansão econômica com base na guerra-fiscal “não passa de substituto precário de estratégias consistentes de desenvolvimento regional”<sup>107</sup>.

Nessa senda, explica Renato Miranda que os discursos para uma reforma tributária sempre justificam-se como processo responsável por eliminar essas distorções, principalmente, quanto aos seus nocivos efeitos à competitividade econômica do país<sup>108</sup>.

Assim, depreende-se até aqui, o fato de a receita do ICMS, e os efeitos sistêmicos da guerra fiscal que o envolve, impactarem na seara econômica, influírem nas relações interfederativas e levantarem discursos em torno de uma reforma tributária. Essa dinâmica influencia no equilíbrio do pacto federativo, pois em nada acrescenta para acentuar as desigualdades regionais, temática aprofundada no capítulo a seguir.

---

<sup>106</sup>DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *In: Revista de Sociologia e Política*, n.18, p. 95-107, 2002. p.105. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704.pdf>>. Acesso em: 22 dez 2019

<sup>107</sup>Idem.

<sup>108</sup>MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: A apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor adicionado. *In: Revista de Economia Contemporânea*, v. 23, n.1. p. 1-37, 2019.p.10.

## 4.0 DA RECEITA DO ICMS E AS RELAÇÕES INTERFEDERATIVAS

Considerando o já apresentado, este último capítulo dedica-se a estudar como a receita do ICMS influi nas relações interfederativas, primeiramente apresentando o conceito de receita, depois analisando a forma como o imposto incide nas operações interestaduais, seguindo para análise de dados da dinâmica entre Estados produtores e consumidores, para então entender seu papel na harmonização do pacto federativo e analisar brevemente as propostas de reforma tributária que se proponha a amenizar as desigualdades regionais e sanar a guerra fiscal.

### 4.1 CONCEITO DE RECEITA

Primeiramente, o conceito de receita para a contabilidade é o ingresso bruto de dinheiro, contas a receber ou outros valores que surgem no curso das atividades normais de uma entidade. Já o conceito receita pública, é uma derivação do conceito contábil de receita, sendo todos os ingressos de caráter não devolutivo auferidas pelo poder público, para alocação e cobertura das despesas públicas<sup>109</sup>.

Como é possível ver, em cada ciência o vocábulo receita é utilizado para cumprir distinta e específica função. Nas palavras de José Minatel “são diferentes as perspectivas que o vocábulo receita experimenta em diferentes linguagens”<sup>110</sup>, como as linguagens: do texto constitucional, da lei societária, da Ciência Contábil, da Ciência Econômica, da Ciência das Finanças, e da lei tributária, como segue:

Realidade autônoma com a tônica de ingresso financeiro(linguagem do texto constitucional); ponto de partida ou meio que contribui positivamente para a formação do resultado da entidade empresarial(linguagem da lei societária); conceito relativo que exige cotejo com custos e despesas, através de métodos e técnicas que uniformizam a elaboração das demonstrações financeiras para o registro e exteriorização do resultado da entidade(linguagem da Ciência Contábil); registro de ingresso público, ou indicativo na formação de preços das utilidades colocadas no mercado(linguagem da Ciência Econômica); entrada definitiva de dinheiro nos cofres do poder público(linguagem da Ciência das Finanças); ingresso pela venda de mercadoria e serviços, acepção restrita em que receita corresponde ao conceito de faturamento (LC nº70/91), posteriormente ampliada para corresponder a

<sup>109</sup>SOF(SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL). **Manual técnico de orçamento 2019**. Brasília: 2019. Anual. Disponível em: <<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2019:mto2019-versao9.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2020.

<sup>110</sup>MINATEL, José Antonio. Conceito de receita e implicações tributárias. *In*: BARRETO, Aires Fernandino. Segurança Jurídica na Tributação e estado de direito. **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses.2005.p.755.

outros ingressos (Lei nº 9.718/98), sendo irrelevante o tipo de atividade e a classificação contábil adotada (linguagem da lei tributária)<sup>111</sup>.

Diante desta diversidade, atentando para o objeto de estudo deste trabalho, os conceitos de receita pública e dentro dela, a receita tributária, são as perspectivas do conceito receita que serão abordados a partir daqui.

A receita pública assume primordial importância, dentro do processo orçamentário, como defende Soares, Gomes e Toledo filho, já que sua “previsão dimensiona a capacidade governamental em fixar despesa pública e, no momento da sua arrecadação, tornar-se instrumento condicionante de execução orçamentária da despesa”<sup>112</sup>.

Ou seja, a importância da receita pública, é a consecução da atividade fiscal do Estado, materializada por meio de uma política fiscal subdividida em política orçamentária e tributária. Segundo Azevedo, Lima e Lima a política orçamentária é a aplicação de recursos conforme o planejamento governamental, e a política tributária destina-se à captação de recursos para o atendimento das funções da administração pública, em todas as esferas de governo<sup>113</sup>.

Segundo o artigo 11 da Lei nº 4.320/1964, a receita pública é classificada em duas categorias: receitas de capital e correntes<sup>114</sup>. As receitas de capital são aquelas provenientes de outras pessoas de direito público ou privado para atender as despesas de capital, despesas que alteram o patrimônio duradouro do estado, como, por exemplo, aquelas provenientes do produto de um empréstimo contraído pelo Estado a longo prazo. São denominadas receita de capital porque são derivadas da obtenção de recursos mediante a constituição de dívidas, amortização de empréstimos e financiamento ou alienação de componentes do ativo

---

<sup>111</sup>MINATEL, José Antonio. Conceito de receita e implicações tributárias. *In*: BARRETO, Aires Fernandino. Segurança Jurídica na Tributação e estado de direito. **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses.2005.p.755.

<sup>112</sup>SOARES, Maurélio, GOMES, Ely do Carmo Oliveira, TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. *In*: **Rev. Adm. Pública**. 2011, vol.45, n.2, pp.459-481. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n2/08.pdf>>. Acesso em: 10 dez.2019.

<sup>113</sup>AZEVEDO, Maria Thereza Lopes de; LIMA, Manuel Messias Pereira; LIMA, Ana Luiza Pereira. **Introdução à contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.p.5.

<sup>114</sup>BRASIL.**Lei nº 4.320 de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 10 de jan. 2020.

permanente, constituindo-se em meios para atingir a finalidade do órgão ou entidade, ou mesmo, atividades não operacionais visando ao estímulo às atividades operacionais dos entes.

Já as receitas correntes, são aquelas provenientes de outras pessoas de direito público ou privado para atender as despesas correntes, despesas que não decorrem de uma mutação patrimonial, como a manutenção da máquina pública. Isso quer dizer que tais receitas não advêm de uma mudança no patrimônio estatal. Assim, elas apenas aumentam o patrimônio não duradouro do Estado, isto é, que se esgotam dentro do período anual, são derivadas do poder de tributar ou da venda de produtos e serviços, que contribuem para a finalidade fundamental do órgão ou entidade pública, como exemplo, das receitas dos impostos que por se extinguirem no decurso da execução orçamentária, têm, por isso, de ser elaboradas todos os anos.

A receita tributária, foco do objeto de estudo, é então uma receita corrente. Seria os ingressos provenientes da arrecadação de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e em especial do ICMS. A receita arrecadada com o imposto em tela, não é repassada à União, restando sua aplicação com o próprio Estado-membro e rateado com os municípios sobre sua jurisdição.

Esse rateio é feito conforme critérios compostos por variáveis que visam capturar as dimensões relacionadas com as necessidades dos municípios, como população, área, mortalidade infantil, evasão escolar e, principalmente, o Valor Fiscal Adicionado (VFA), que corresponde ao que se acrescenta nas operações de entrada de mercadorias e/ou prestação de serviços em seu território em determinado ano civil, espelhando o movimento econômico e, conseqüentemente, o potencial que o município para gerar receitas públicas<sup>115</sup>.

Assim, a arrecadação e a transferência dos recursos do ICMS visam ao aumento da eficiência do sistema tributário, a redistribuição e o desenvolvimento regional e é importante também para garantir a própria existência de muitos municípios, que como já dito, dependem da Administração para sobreviver.

Contudo, como afirma Souza “adequada compreensão dos problemas gerados pelo regime de tributação do ICMS passa antes pela compreensão de seus mecanismos de

---

<sup>115</sup>SOARES, Maurélio, GOMES, Ely do Carmo Oliveira, TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. *In: Rev. Adm. Pública*. 2011, vol.45, n.2, p.470-479. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n2/08.pdf>>. Acesso em: 10 dez.2019.



funcionamento nas operações interestaduais<sup>116</sup>, e as regras que permitem a divisão do tributo devido entre os entes envolvidos na operação, conforme estabelecidos na CF/88, como será visto a seguir.

#### 4.2 O ICMS NAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS

Resta claro o impacto do ICMS na economia, na perspectiva da receita pública que ele representa para os Estados-membros. Assim, a forma como essa receita é repartida nas operações interestaduais contribui ou não para o equilíbrio do pacto federativo, pois, dentro do processo histórico de desenvolvimento do país os Estados-membros com maior industrialização, ou seja, os produtores de mercadorias, concentraram a maior arrecadação do imposto em detrimento dos estados menos desenvolvidos que geralmente consomem mais do que produzem.

Essa dinâmica só começou a se modificar com a alteração constitucional, trazida pela Emenda Constitucional nº 87 de 16 de abril de 2015 - EC 87/2015, numa tentativa de mudança na participação da riqueza do país, como será visto adiante.

Jorge Tárzis, explica que por ser um tributo estadual, primeiramente é necessário o entendimento do local da ocorrência do fato gerador do ICMS, o que trará consequências para a definição do sujeito ativo da obrigação (a qual Estado da Federação será devido o tributo) como também para a definição das eventualmente aplicáveis alíquotas interestaduais ou internas. A regra geral, quanto à circulação de mercadorias, diz que o ICMS é devido no local onde está localizado o estabelecimento de onde ocorreu a saída da referida mercadoria<sup>117</sup>.

No caso de operação mercantil ocorrida no exterior inverte-se a diretriz, como explica o autor:

O ICMS é devido ao Estado onde está localizado o destinatário final da mercadoria. Quando os Estados forem diversos (importador localizado em um segundo Estado) e o bem se destina a depósito em um terceiro Estado o ICMS é devido ao Estado do estabelecimento destinatário da mercadoria. No entanto, na forma do art. 12, inciso IX, da LC 87/96 isso não impede que possa ser cobrado o ICMS logo no

---

<sup>116</sup>SOUZA, Leonardo Nunes. Tributação e Desenvolvimento Econômico: O ICMS e seu Impacto nas Operações Interestaduais. In: **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 17, n. 33, p. 210-238, 2014.p.228.

<sup>117</sup>JORGE, Tárzis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS: Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário**, 2ªed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008.p.117.

desembaraço aduaneiro(veja-se que estamos tratando do local do fato gerador e não do momento)<sup>118</sup>.

Dessa forma, é possível entender que há três grupos de alíquotas para o ICMS: internas, interestaduais e de importação. As advindas de operações internas são fixadas pelo legislador estadual e os limites mínimo e máximo podendo ser fixados pelo Senado Federal (art.155, §2º, inciso V, CF/88)<sup>119</sup>. Além disso, as alíquotas por operações internas não podem ser inferiores às interestaduais envolvendo as mesmas mercadorias, salvo autorização expressa do Senado Federal ou por convênio interestadual celebrado (art. 155, §2º, inciso VI)<sup>120</sup>. As operações de importação fixadas pelo legislador estadual<sup>121</sup>.

As alíquotas interestaduais são estabelecidas por meio de Resolução do Senado Federal (art. 155, §2º, inciso IV, CF/88)<sup>122</sup>, sendo que a Resolução nº 22/89<sup>123</sup> dispõe sobre as alíquotas para operações interestaduais e a Resolução nº 13/2012<sup>124</sup>, dispõe sobre a alíquota para operações interestaduais com produtos importados do exterior, sendo:

a) Alíquota de 12%: Regra geral

b) Alíquota de 7%: Operações realizadas nas regiões Sul e Sudeste, destinadas às Regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste e ao Estado do Espírito Santo.

c) Alíquota de 4%: Bens e mercadorias importados do exterior que, após o desembaraço aduaneiro:

I – não tenham sido submetidos a processos de industrialização;

II – ainda que submetidos a processo de transformação, beneficiamento, montagem, acondicionamento, reacondicionamento, renovação ou recondicionamento, resultem em mercadorias ou bens com conteúdo de importação superior a 40% (quarenta por cento).

---

<sup>118</sup>JORGE, Tárzis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS: Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário**, 2ªed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008.p.117.

<sup>119</sup>BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 de jan. 2020.

<sup>120</sup>Idem.

<sup>121</sup>JORGE, Tárzis Nametala Sarlo. **Manual do ICMS: Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário**, 2ªed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008.p.119.

<sup>122</sup>BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 de jan. 2020.

<sup>123</sup>BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 22 de 1989**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm)>. Acesso em: 02 de jan. 2020.

<sup>124</sup>BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 13 de 2012**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm)>. Acesso em: 02 de jan. 2020.

As operações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidor final, não contribuinte do imposto, tiveram alteração com a EC 87/2015, mudando da origem, Estado produtor, para o destino, Estado consumidor. O ICMS, então, passou a ser partilhado entre os dois, diferentemente da regra anterior, em que o imposto ficava integralmente para o Estado de origem.

Para analisar essa sistemática corretamente, é necessário entender os conceitos de consumidor e contribuinte. Consumidor, com base no artigo 2º da Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990, é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final<sup>125</sup>. Já contribuinte do imposto seria o sujeito passivo da obrigação principal que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art.121 do CTN)<sup>126</sup>. No caso do ICMS, é contribuinte qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (art.4 da Lei Kandir)<sup>127</sup>, e o consumidor final a pessoa física ou jurídica que adquire o produto ou serviço.

Visto isso, antes da EC 87/2015 as operações interestaduais funcionavam da seguinte forma: havia dois tipos distintos de incidência tributária, a depender da condição do adquirente, o consumidor final, se contribuinte do imposto ou não. Caso o consumidor final fosse contribuinte do imposto, à tributação seria aplicada alíquota interestadual, para recolhimento do ICMS pelo Estado de origem, e o diferencial de alíquota (diferença entre alíquota interna e interestadual), para recolhimento pelo Estado de destino. Era assegurada através dessa norma, conforme Leonardo Souza, “ao Estado consumidor uma parcela da receita tributária produzida pelas operações interestaduais”<sup>128</sup>.

---

<sup>125</sup>BRASIL.Lei nº 8.078 de 1990 (Código de Defesa do Consumidor). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm)>. Acesso em: 30 de dez. 2019.

<sup>126</sup>BRASIL.Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 30 de nov. 2019.

<sup>127</sup>BRASIL.Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2019.

<sup>128</sup>SOUZA, Leonardo Nunes. Tributação e Desenvolvimento Econômico: O ICMS e seu Impacto nas Operações Interestaduais. *In: Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 17, n. 33, p. 210-238, 2014.p.219.

Já, caso o adquirente não fosse contribuinte do imposto, como exemplo um cidadão que não pratica comércio, seria aplicada apenas a alíquota interna do Estado de origem, cabendo somente a este ente a arrecadação, sem que o Estado de destino pudesse participar da receita tributária<sup>129</sup>. Desse modo, como afirma Chiesa e Mosele, “havia um desequilíbrio entre os Estados-membros”<sup>130</sup>, agravando a guerra fiscal, e interferindo no equilíbrio do pacto federativo, motivando a aprovação da EC 87/2015, apresentada a seguir:

#### 4.2.1 As alterações trazidas pela EC 87/2015

Com a EC 87/2015, o art. 155, §2º, incisos VII e VIII da CF/88, foram alterados mudando a sistemática das operações interestaduais, que passou a funcionar da seguinte forma, com eficácia desde janeiro de 2016:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

**VII - nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;**

a) (revogada);

b) (revogada);

**VIII - a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:**

**a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;**

**b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto<sup>131</sup>.**

**(Grifo nosso.)**

Essa mudança foi feita de forma gradual desde 2016, eficácia da EC 87/2015, até 2019, conforme artigo 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, alterando a forma como se opera o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado e a interestadual que agora é do Estado de destino, na seguinte proporção: em 2016,

<sup>129</sup>CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS após a Emenda Constitucional nº 87 de 2015. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 135, p. 35-49, 2018. p. 37-38. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/8/3>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

<sup>130</sup>Idem.

<sup>131</sup>BRASIL. Constituição de (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 de jul. 2019.

40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem; em 2017, 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem; em 2018, 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem; a partir de 2019, 100% (cem por cento) para o Estado de destino<sup>132</sup>.

Essa regra de transição buscava amenizar as perdas dos Estados de origem, os grandes produtores, que como visto, até então concentravam a arrecadação total do ICMS referente a operações de vendas interestaduais destinadas ao consumidor final não contribuinte e que, a partir da EC 87/2015, passam a recolher apenas a alíquota interestadual, que é geralmente menor conforme dito anteriormente. Permitindo, segundo Chiesa e Mosele “aos Estados de destino, que possuem venda de mercadorias e prestação de serviços menor comparada aos Estados com elevadíssima concentração produtora, industrial e distribuidora de bens, participar da distribuição de receitas”<sup>133</sup>.

Acrescentam ainda os autores, Chiesa e Mosele, o fato de que, de algum modo, nas operações com consumidores não contribuintes do ICMS, “os Estados passaram a partilhar o produto de arrecadação, evitando-se que os Estados que realizam poucas operações de envio de mercadorias ou serviços para outros, ficassem à margem do progresso”<sup>134</sup>.

Mais alguns detalhes sobre a aplicabilidade da EC 87/2015: a) caso a operação seja agraciada com benefícios fiscais, o cálculo do ICMS devido deve levar em conta se o resultado permitirá ou não a incidência do diferencial de alíquota, posto que, cada legislação estadual tem sua forma estabelecida, a qual, pode ser questionada, se constitucional ou não; b) nos Estados que possuem adicional de Fundo de Combate à Pobreza, aplicável nas alíquotas do ICMS, nas operações e prestações, o recolhimento igualmente deve observar a legislação de cada ente federado, sendo este recolhimento diferente da partilha do ICMS, devendo, muitas vezes, ser emitida uma terceira guia para o seu pagamento; c) no transporte de mercadoria realizado, realizado pelo próprio remetente, em que há a remessa de mercadoria como operação subsequente, não há incidência tributária, do diferencial de alíquota, apenas

---

<sup>132</sup> BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 de jul. 2019.

<sup>133</sup>Idem.

<sup>134</sup>CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS após a Emenda Constitucional nº 87 de 2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 135, p. 35-49, 2018. p. 43. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/8/3>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

sobre a mercadoria transportada, somente considera-se devida quando o próprio destinatário contrata o transporte, for efetivamente uma prestação, não vinculada a uma operação ou prestação subsequente, cabendo o diferencial de alíquota, então<sup>135</sup>.

Contudo, essa mudança, possui algum lado negativo, como o aumento dos trâmites burocráticos envolvidos para a readequação do recolhimento do referido imposto, como o cadastro em cada Fisco dos Estados destinatários das mercadorias, com o intuito de gerar as guias para cada nota fiscal emitida e, recolher o imposto devido<sup>136</sup>.

Para Chiesa e Mosele, apesar dos benefícios para os cofres públicos dos entes federados destinatários a aplicabilidade da EC 87/2015, necessita de devida regulamentação por Lei Complementar. Visto que na falta de Lei Complementar que regulamente as alterações trazidas pela EC 87/2015 “ao serem editados Convênios, ou publicadas Leis Estaduais, os mesmos serão objetos de demandas judiciais, pela fragilidade das regras que impõem, mantendo-se os contribuintes sem saber como proceder”<sup>137</sup>.

Além disso, muitas obrigações acessórias, mudam de Estado para Estado, dependendo, inclusive do regime a que for submetida a operação, se regime normal de tributação, se regime de substituição tributária, se regime do Simples Nacional, revelando ainda mais a necessidade de uma Lei Complementar para regulamentar o tema.

Como exemplo dessa fragilidade tem-se a aplicação do regime do Simples Nacional, depois da EC 87/2015, que teve um Convênio ICMS do CONFAZ, o nº 93/2015, objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade - ADI nº 5464, com liminar concedida, suspendendo a cláusula nona, que inclui as micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, no novo regime do comércio eletrônico<sup>138</sup>.

---

<sup>135</sup>CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços–ICMS após a Emenda Constitucional nº 87 de 2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 135, p. 35-49, 2018. p. 46-47. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/8/3>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

<sup>136</sup>CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços–ICMS após a Emenda Constitucional nº 87 de 2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 135, p. 35-49, 2018. p. 44. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/8/3>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

<sup>137</sup>CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços–ICMS após a Emenda Constitucional nº 87 de 2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 135, p. 35-49, 2018. p. 45. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/8/3>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

<sup>138</sup>CONFAZ - CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS nº 93 de 2015**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15)>. Acesso em: 10 jan. 2020.

Dessa forma, as alterações trazidas pela EC 87/2015, tem seu aspecto positivo e negativo, e surge, como diz Fernando Scaff, como “fruto da inadequação de um modelo de tributação subnacional em uma era de transações comerciais globalizadas”<sup>139</sup>, e influência nas novas batalhas para destravar a guerra fiscal, ao conceder mais recursos aos Estados menos desenvolvidos, fortalecendo o pacto federativo. Contudo, mesmo depois da emenda as desigualdades regionais ainda permanecem fortes, como será visto a seguir.

#### 4.3 O ICMS E A HARMONIZAÇÃO DO PACTO FEDERATIVO

As desigualdades regionais são uma realidade no Brasil. Tanto que a redução das desigualdades regionais foi fixada pelo constituinte em 1988 como um dos objetivos fundamentais da república<sup>140</sup>. O ICMS tem papel fundamental nessa busca por equilíbrio entre as regiões por ser a maior fonte de arrecadação tributária dos Estados-membros, e por ser mais gravoso para pobres do que aos ricos, pois um cidadão rico usa apenas parte do seu rendimento mensal com consumo, possivelmente poupa ou investe uma parte, já um cidadão pobre usa todo seu rendimento mensal com a sobrevivência, sem possibilidade de poupar<sup>141</sup>.

Essa forte participação da tributação sobre o consumo na arrecadação tributária, é característica de países em desenvolvimento, em comparação com países desenvolvidos cuja arrecadação com a renda tem um papel bem mais significativo do que aqueles, como conclui Leonardo Souza, “um dos motivos da grande participação dos tributos sobre o consumo na arrecadação nacional não seria exclusivamente relacionado à grande tributação sobre o consumo, mas também à baixa tributação sobre a renda”<sup>142</sup>.

O Imposto de Renda - IR, incide sobre a renda e proventos de qualquer natureza e insere-se na competência tributária da União (art. 153, III, CF/88)<sup>143</sup>, sendo um imposto

---

<sup>139</sup>SCAFF, Fernando Facury. **Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda 87**. SCAFF, Fernando Facury. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. ed. São Paulo: Conjur Editorial, 2016.p.208.

<sup>140</sup>BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 de jul. 2019.

<sup>141</sup>SOUZA, Leonardo Nunes. Tributação e Desenvolvimento Econômico: O ICMS e seu Impacto nas Operações Interestaduais. *In: Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 17, n. 33, p. 210-238, 2014.p.217.

<sup>142</sup>SOUZA, Leonardo Nunes. Tributação e Desenvolvimento Econômico: O ICMS e seu Impacto nas Operações Interestaduais. *In: Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 17, n. 33, p. 210-238, 2014.p.218.

<sup>143</sup>BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 de jul. 2019.

pessoal, com fato gerador periódico (mensurado por períodos de tempo), geral, universal e progressivo com alíquotas variando no Brasil de 0% a 27,5%<sup>144</sup>.

Alíquotas aplicadas no Brasil, são mais baixas se comparadas no âmbito internacional, como na Inglaterra que as máximas podem chegar a 45% e 39,6% nos Estados Unidos país no qual não existe isenção. Mas, além disso, para Leonardo Souza, mais do que propriamente à alíquota do ICMS, que é compatível com os parâmetros aplicados internacionalmente, a incidência conjunta de outros tributos indiretos, como PIS e COFINS, sobre o consumo é o que agrava a situação<sup>145</sup>.

A forte tributação sobre o consumo nas nações em desenvolvimento, pode ser entendida de duas formas, ou essa prática contribui para essas nações não serem desenvolvidas ou é dada a preferência a esse tipo de tributação justamente por não serem desenvolvidas. No fim das contas, a atual conjuntura do país é da forte tributação sobre o consumo, já que é realmente dificultoso arrecadar sobre a renda num país com forte desigualdade econômica<sup>146</sup>.

Fato que, interfere nas relações comerciais entre os entes federados, na arrecadação e conseqüentemente na consecução de políticas públicas, como investimentos em melhorias na saúde e educação, causadores de impactos positivos sobre a produtividade e a renda da população, e que afetam a qualidade de vida das camadas menos favorecidas<sup>147</sup>.

Visto isso, e no intuito de aprofundar os estudos desenvolvidos até este ponto, foram coletados dados da CONFAZ, IBGE e IPEA, sobre as desigualdades regionais e a arrecadação do ICMS, elaborando-se os Apêndices B, C, D e E acostados, a partir dos quais foram construídos os gráficos 2, 3 e 4, os quais serão analisados a seguir.

---

<sup>144</sup>AMARO, Luciano. O Imposto de Renda: regime jurídico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coordenador. **Curso de direito tributário**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.p. 387-401.

<sup>145</sup>SOUZA, Leonardo Nunes. Tributação e Desenvolvimento Econômico: O ICMS e seu Impacto nas Operações Interestaduais. In: **Revista da Faculdade Mineira de Direito**, v. 17, n. 33, p. 210-238, 2014.p.218.

<sup>146</sup>SOARES, Maurélio, GOMES, Ely do Carmo Oliveira, TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. In: **Rev. Adm. Pública**. 2011, vol.45, n.2, p.461. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n2/08.pdf>>. Acesso em: 10 dez.2019.

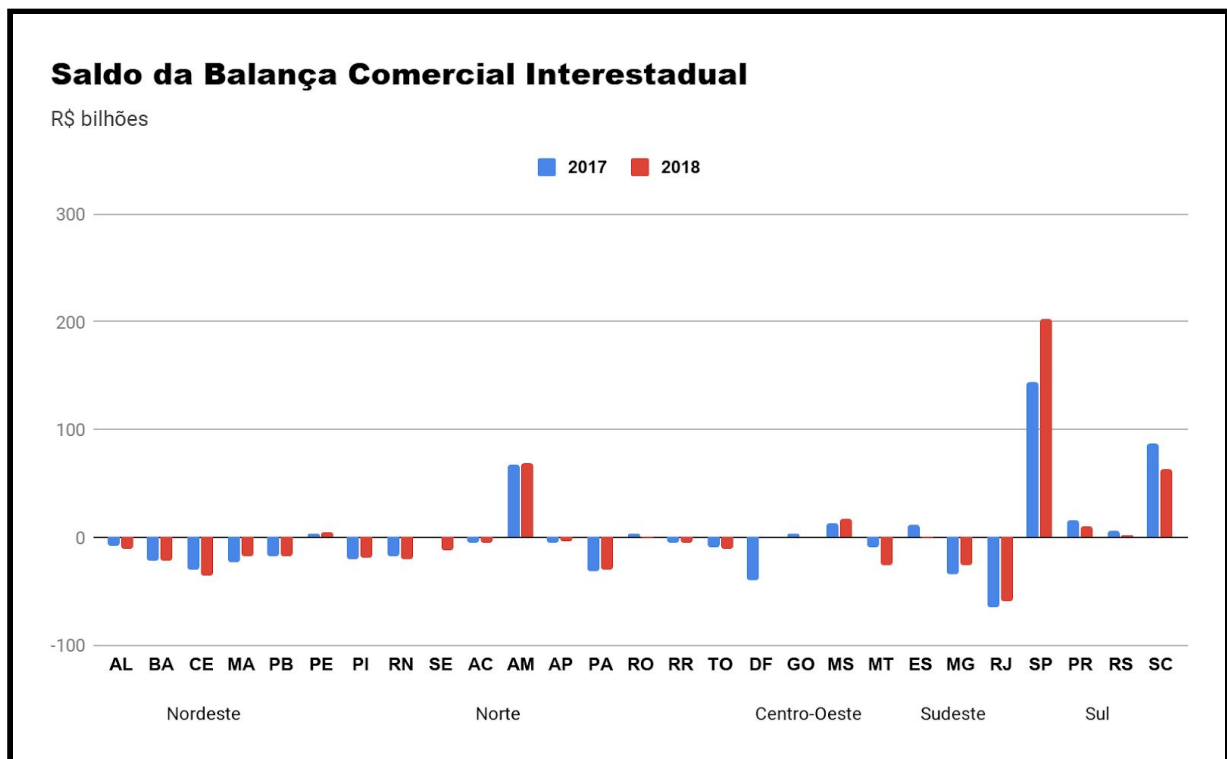
<sup>147</sup>SOARES, Maurélio, GOMES, Ely do Carmo Oliveira, TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. In: **Rev. Adm. Pública**. 2011, vol.45, n.2, p.461. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n2/08.pdf>>. Acesso em: 10 dez.2019.



### 4.3.1 Análise de gráficos

O gráfico a seguir, elaborado com base no Apêndice D, representa o Saldo da Balança Comercial Interestadual, instrumento elaborado pelo CONFAZ, com base nas Notas Fiscais Eletrônicas (NF-e), recolhidas do Repositório do Ambiente Nacional, utilizando-se o valor total da NF-e. Nele é possível ver o comportamento do comércio entre as unidades federativas, sendo os primeiros anos de dados disponíveis os anos de 2017 e 2018.

**Gráfico 2:**



Fonte: APÊNDICE D, elaborada pela autora com os dados levantados pelo CONFAZ.

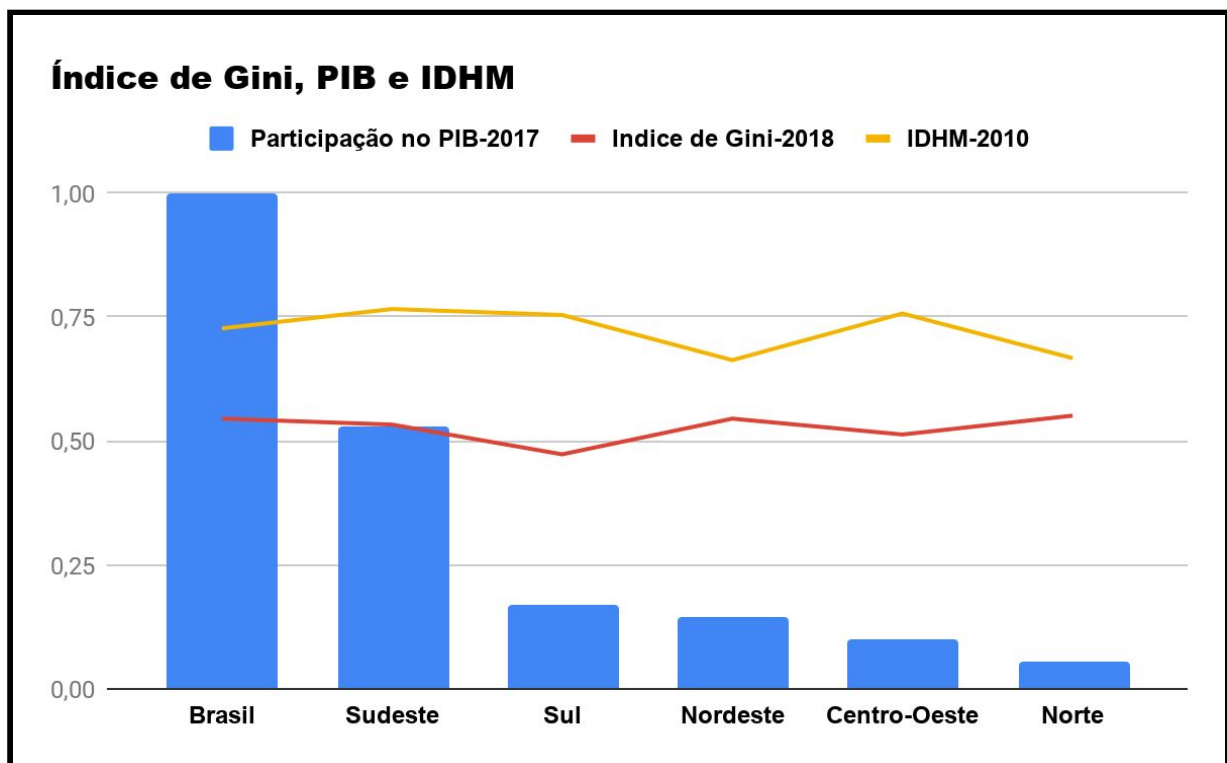
Nele é possível perceber que para os anos de 2017 e 2018, a maioria dos Estados das duas maiores regiões em número de entes federados, Norte e Nordeste, apresentaram, balança comercial negativa, significa dizer que compraram mais do que venderam nesse período, são consumidores. Em toda a região Nordeste o único a ter balança positiva nos dois anos foi Pernambuco, e na região Norte, Amazonas e Rondônia em 2017 e apenas o Amazonas em 2018.

Em contrapartida, região com menor número de entes, a região Sul, apresentou, nos dois anos, saldo de balança comercial interestadual positiva em todos os entes; o Centro-Oeste tem metade de seus entes, Goiás e Mato Grosso, com saldo positivo; e a região Sudeste

Espírito Santo e São Paulo em 2017, e apenas São Paulo em 2018, tinham saldo positivo. São Paulo também, apresenta a balança comercial com maior saldo positivo para os dois anos, sendo 143,62 bilhões de reais em 2017 e R\$ 202,23 bilhões de reais em 2018. Dados que delineiam a regiões e entes federados, caracterizados por serem produtores ou consumidores do país.

O gráfico a seguir foi elaborado com base no Apêndice E, a partir de dados do IBGE, (SCR/2017 e Rendimento de todas as fontes 2018 da PNAD Contínua - Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua), e IPEA, o estudo mais recente sobre o desenvolvimento humano para as macrorregiões brasileiras<sup>148</sup>.

**Gráfico 3:**



Fonte: APÊNDICE E, elaborada pela autora com dados coletados do IBGE e IPEA.

O SCR/2017, forneceu a participação no PIB/2017 por região. O Rendimento de todas as fontes 2018 do PNAD Contínua, o coeficiente de Gini, que mede o grau de concentração de renda em determinado grupo, apontando a discrepância entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero (situação de igualdade - todos com a

<sup>148</sup>IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Rendimento de todas as fontes 2018:** PNAD Contínua. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <[https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com\\_mediaibge/arquivos/307b82822a3cb9941c24873451105ded.pdf](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/307b82822a3cb9941c24873451105ded.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2019.

mesma renda), a um (concentração total - só uma pessoa detém toda a riqueza), assim, quanto mais próximo de 1 maior a desigualdade naquele grupo<sup>149</sup>.

O estudo sobre desenvolvimento humano, disponibilizado pelo IPEA, traz o Índice de Desenvolvimento Humano Municipal - IDHM, que também varia de 0 a 1, sendo quanto mais próximo de 1, maior o desenvolvimento humano, é uma medida composta de indicadores de três dimensões do desenvolvimento humano: longevidade, educação e renda<sup>150</sup>.

Assim, depreende-se do gráfico 3 e do Apêndice E, que a região Nordeste apesar de participar apenas com 14,5% do PIB, possui o menor IDHM do país, mas o coeficiente de Gini é igual à média nacional, ou seja, na região, há desigualdade de rendimentos entre as pessoas, mas essas vivem em condições desfavoráveis ao desenvolvimento humano. A região Norte, por sua vez tem a menor participação do PIB da nação, apenas 5,6%, e segundo menor IDHM dentre as regiões.

Em contra partida, a região com maior participação no PIB, a região Sudeste com 52,9% do PIB/2017, possui coeficiente de Gini 0,533, desigualdade entre rendas razoável em comparação com a média nacional e IDHM de 0,766, maior do que a média nacional, portanto essa região apresenta as condições mais favoráveis ao desenvolvimento humano do país.

Acrescenta-se ainda que a menor desigualdade de rendas está na região Sul, segunda maior participação do PIB, com coeficiente de Gini de 0,473, a região também apresenta IDHM maior que a média nacional, há mais igualdade de rendas e a qualidade de vida das pessoas é boa. O mesmo perfil aparece na região Centro-Oeste com 10% da participação no PIB, segundo melhor coeficiente de Gini 0,513 e IDHM 0,757.

Assim, os dados do gráfico 3, mostram a discrepância entre as regiões, considerando o desenvolvimento humano, a desigualdade de rendas e a participação para a riqueza do país.

O gráfico a seguir foi elaborado, com base no Apêndice B, com dados atualizados até dia 21/01/2020, coletados da CONFAZ do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais,

---

<sup>149</sup>IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Rendimento de todas as fontes 2018**: PNAD Contínua. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <[https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com\\_mediaibge/arquivos/307\\_b82822a3cb9941c24873451105ded.pdf](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/307_b82822a3cb9941c24873451105ded.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2019.

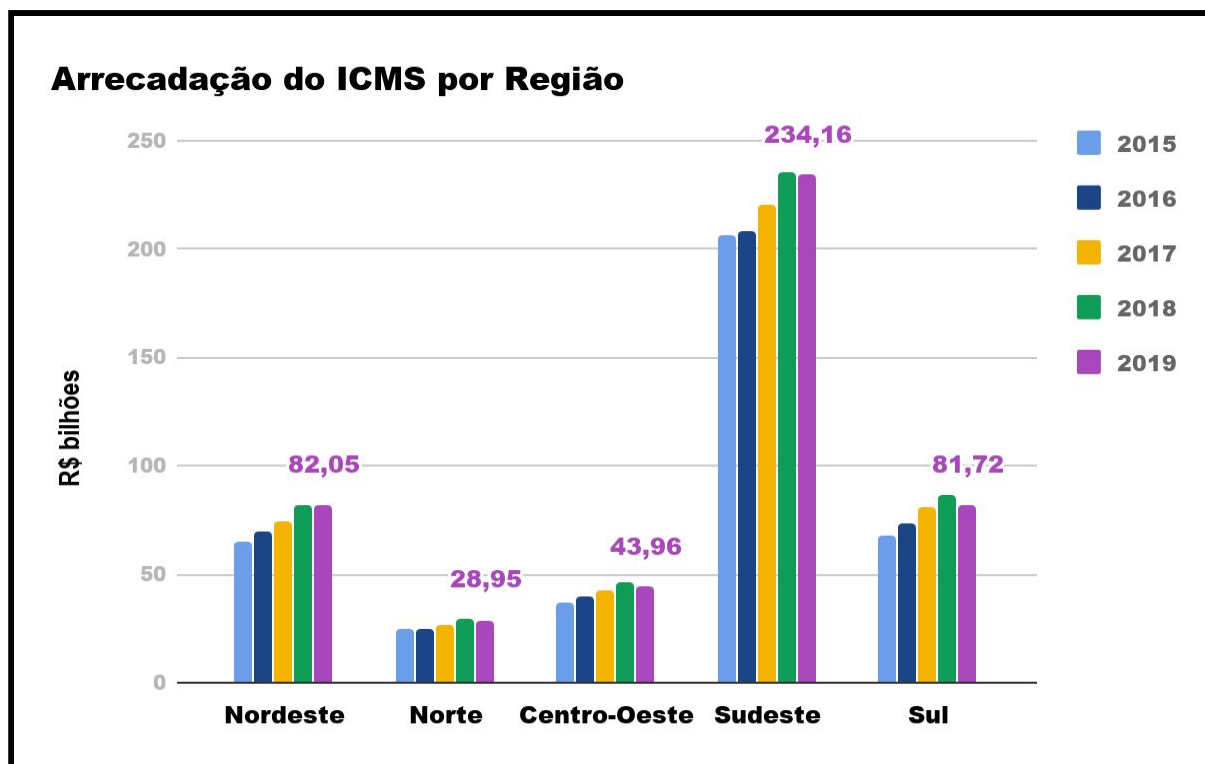
<sup>150</sup>IPEA - INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O Desenvolvimento humano nas macrorregiões brasileiras** : 2016. Brasília: PNUD : IPEA : FJP, 2016. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/20160331\\_livro-idhm.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/20160331_livro-idhm.pdf)>. Acesso em: 10 dez. 2019.

simplificado para a casa dos bilhões para facilitar a visualização, seguindo a mesma simplificação adotada em todas as tabelas e gráficos aqui abordadas, já que, faz parte do intuito do presente trabalho trazer dados que corroborem com o estudo de forma clara e que facilite a compreensão dos dados numéricos apresentados.

Vale ressaltar que a arrecadação do ICMS, elaborado pelo CONFAZ para 2017 divergem da CTB/2017 apesar da aproximação dos dados. Na primeira que é usada como base do gráfico 2, houve uma arrecadação de R\$ 445,63 bilhões do imposto em tela para o ano de 2017, já para a CTB/2017 já apresentada, elaborada pela Receita Federal conforme Apêndice A, houve uma arrecadação de R\$ 441,03 bilhões para o mesmo ano. O motivo da divergência é que os dados do CONFAZ são atualizados constantemente e o relatório da Receita Federal é elaborado com recolhidos até um certo período da edição.

Dito isso, no gráfico 4 é possível ver a grande desigualdade de arrecadação do ICMS entre as regiões no Brasil, já que a região Sudeste, principalmente por conta de São Paulo, como já dito, possui a maior arrecadação do ICMS dentre todas as regiões com R\$ 234,16 bilhões arrecadados em 2019, um pouco menos que a soma de todas as outras regiões, para o mesmo período.

**Gráfico 4:**



Fonte: APÊNDICE B, elaborada pela autora com dos dados coletados da CONFAZ.

Contudo, com o gráfico 4 e o Apêndice B, também é possível perceber que os Estados-membros consumidores foram impactados positivamente com a promulgação da EC 87/15. Já que, entre 2015, antes da eficácia da emenda, e 2019, primeiro ano em que a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a interestadual passou a ser 100% do Estado de destino, houve incremento na arrecadação do ICMS na região Nordeste, com 26,85% de aumento na arrecadação do tributo, seguido das regiões, Sul com 19,95%, Centro-Oeste com 18,17%, Norte com 16,54% e em último lugar Sudeste com 13,44%.

Observa-se que a região Sudeste, que historicamente apresenta o maior desenvolvimento e industrialização, como já mencionado, foi a que teve menor aumento na arrecadação do ICMS de 2015 a 2019, e a região Nordeste, historicamente menos desenvolvida, a que teve maior aumento na arrecadação do referido imposto.

Será considerado agora o Apêndice C, que traz a arrecadação do ICMS por Estado-membro em bilhões de reais conforme dados atualizados até dia 21/01/2020, coletados da CONFAZ do Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais.

Numa análise individualizada por ente, o Estado que teve o maior incremento na arrecadação entre 2015 e 2019, foi o Roraima, com 74,44% de aumento na arrecadação do imposto, o menor foi o Pará com redução de arrecadação de 8,83%, seguido do Rio de Janeiro que aumentou a arrecadação em apenas 1,48% no período. São Paulo, ente com maior participação do PIB nacional, como já dito, cresceu apenas 6,16% a segunda menor variação na arrecadação de sua região, perdendo apenas para Rio de Janeiro, e apresentando incremento menor que metade da média da sua região.

Com efeito, observa-se que apesar de não acabar por completo com as disparidades regionais, houve uma contribuição significativa para a harmonização do pacto federativo. Observando-se a arrecadação do ICMS antes e depois da EC 87/2015, é possível perceber os efeitos positivos da emenda, visto que, ela promoveu uma redução do desequilíbrio na arrecadação do ICMS em relação a entes federativos menos desenvolvidos, com destaque para os Estados das regiões Norte e Nordeste que, como visto, passaram a ter mais recursos, no anseio que esses ganhos sejam empregados no desenvolvimento dessas regiões.

#### 4.4 BREVE RESUMO DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Soares, Gomes e Toledo filho, afirmam que apesar de verificar a existência de dilemas quanto a uma justa e eficiente distribuição dos recursos do ICMS “comprova-se a importância que o tributo tem na política fiscal e nos orçamentos públicos, especialmente naqueles municípios de pequeno porte, cuja existência depende quase exclusivamente dessa transferência intergovernamental”<sup>151</sup>.

Fazendo surgir a necessidade do que os autores supracitados identificam como um “novo sistema tributário nacional, gradual e progressivo, que traga mudanças nas áreas da legislação e na administração tributária, isto é, uma proposta que leve a uma justa e equilibrada divisão federativa das competências tributárias”<sup>152</sup>.

Fazendo um breve resumo, diante do pequeno espaço desta monografia, o corte temático e a complexidade da temática que envolve a reforma tributária, há basicamente três propostas de reforma tributária. As três propostas sugerem, respectivamente, a criação de um novo tributo de competência comum a todos os estados-membros; a incorporação do atual ICMS por um tributo de competência da União; e, a significativa diminuição das alíquotas interestaduais<sup>153</sup>.

Renato Miranda, explica cada proposta de reforma resumidamente dessa forma:

A primeira, defende a uniformização do ICMS – consubstanciada na PEC no 233/2008 – visa à instauração de um “novo ICMS” único para todo o país, o qual seria de competência comum a todos os estados-membros e implementado por uma série de medidas voltadas para a extinção das alíquotas interestaduais. A segunda proposta – a PST/2010 – sugere a extinção do ICMS vindo este a ser incorporado por um Imposto sobre Valor Agregado (IVA-Nacional), de competência da União, hipótese em que esta última garantiria o repasse das receitas tributárias na proporção do que cada estado-membro arrecada atualmente com esse tributo. A terceira proposta – um pacote de medidas do Governo Federal – sustenta o presente status normativo do ICMS, propondo, além de outras medidas, a gradual redução das alíquotas interestaduais ao percentual de 4%<sup>154</sup>.

Em relação a primeira proposta, Ricardo Lodi Ribeiro sugere como alternativa viável, do ponto de vista constitucional, para levar a efeito a unificação dos impostos sobre a

---

<sup>151</sup>SOARES, Maurélio, GOMES, Ely do Carmo Oliveira, TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. *In: Rev. Adm. Pública*. vol.45, n.2, p.481, 2011. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n2/08.pdf>>. Acesso em: 10 dez.2019.

<sup>152</sup>Idem.

<sup>153</sup>MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: A apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor adicionado. *In: Revista de Economia Contemporânea*, v. 23, n.1. p. 5, 2019.

<sup>154</sup>Idem.

circulação, seria manter o ICMS na competência dos Estados, transferindo-se parte dos recursos à União, como forma de compensação pela extinção do IPI, uma vez que este não representa a parcela majoritária dos recursos federais<sup>155</sup>.

Luís Bordin defende uma mistura das propostas, mantendo o ICMS na competência estadual, mas a União poderia substituir seus tributos cumulativos (Ex: PIS, COFINS), por uma Contribuição sobre o Valor Agregado (CVA), seria uma espécie de ICMS federal, mas administrado somente pela União, independentemente do ICMS estadual. Conclui o autor que “teríamos, na nova fórmula, também dois tributos com a técnica do valor adicionado: o novo ICMS estadual e a CVA federal. Resolvem-se, com isto, as distorções da tributação nacional e preserva-se igualmente o federalismo fiscal brasileiro”<sup>156</sup>.

Já Fernando Scaff, defende e explica como seria aplicação da segunda proposta na realidade tributária e federativa brasileira, como é possível extrair do texto seguinte:

O ideal seria que o ICMS se tornasse um imposto da esfera federal de governo, com base de cálculo alargada com outros tributos que já existentes, como IPI, PIS e Cofins, e o com rateio dos valores arrecadados entre as unidades federadas. Todas as máquinas estaduais de fiscalização trabalhariam para o sistema federal de arrecadação e ficariam voltadas à fiscalização em seus territórios e à verificação da correção das transferências intergovernamentais que fossem realizadas. Seria o início da implantação do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA) no Brasil, com alíquotas calibradas, exigências burocráticas e procedimentos fiscalizatórios mais simplificados<sup>157</sup>.

Diante da diversidade de propostas de reforma tributária Gedalva Baratto e Mariano Macedo, afirmam acertadamente, “Se no plano do discurso o consenso sobre a necessidade da reforma tributária é praticamente absoluto, na prática e no específico o dissenso é generalizado”<sup>158</sup>.

Assim, Gedalva Baratto e Mariano Macedo, explicam, que é comprovada a necessidade de mudança, que fazem necessário o amadurecimento político-institucional,

---

<sup>155</sup>RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 222, p. 95, 2000. Disponível em:

<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/48939>>. Acesso em: 07 Jan. 2020.

<sup>156</sup>BORDIN, Luís Carlos Vitali. A reforma tributária, o ICMS e o pacto federativo. *In: Caderno de Estudos Econômico-Fiscal, Porto Alegre: Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda*, n. 4, 2002.

<sup>157</sup>SCAFF, Fernando Facury. **Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda 87**. SCAFF, Fernando Facury. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. ed. São Paulo: Conjur Editorial, 2016. p. 225.

<sup>158</sup>BARATTO, Gedalva; DE MATTOS MACEDO, Mariano. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais-harmonização tributária ou autonomia estadual?. *In: Revista Paranaense de Desenvolvimento-RPD*, n. 113, p. 09-30, 2011. p. 12.

dentro de uma Federação marcadamente desigual como a brasileira. Assim, é necessário buscar um melhor equilíbrio entre autonomia e harmonização, ou seja, discutir em que grau é possível preservar a autonomia federativa dos entes federados dentro das pressões por reformas tributárias<sup>159</sup>.

Acrescenta Ives Granda da Silva Martins, antes de se falar em reforma tributária, a necessidade de uma reforma administrativa que busque a diminuição da corrupção e a melhor aplicação dos recursos públicos. Conclui o autor que o Brasil ainda não conquistou o direito de ter um sistema tributário, que funcione corretamente “porque ainda não conseguiu estancar a sua fantástica capacidade de desperdiçar os recursos tributários ingressados no orçamento, pelas mais variáveis técnicas, das quais, infelizmente, a corrupção não é a menor<sup>160</sup>”.

Diante das disparidades apresentadas entre as regiões, mesmo com as alterações trazidas pela EC 87/2015, a muito indicada na doutrina como fator essencial para acabar com a guerra fiscal e as disparidades entre os entes federados, ainda prevalecem os discursos de necessidade de uma reforma tributária, sendo a emenda apenas um passo dado no caminho para acabar com a guerra fiscal.

---

<sup>159</sup>BARATTO, Gedalva; DE MATTOS MACEDO, Mariano. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais-harmonização tributária ou autonomia estadual?. *In: Revista Paranaense de Desenvolvimento-RPD*, n. 113, p. 09-30, 2011. p. 29.

<sup>160</sup>MARTINS, Ives Granda da Silva. Tributação e Desenvolvimento. *In: BARRETO, Aires Fernandino. Segurança Jurídica na Tributação e estado de direito. II Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses. p.279-288, 2005.



## 5. CONCLUSÃO

Conforme o acima exposto, o texto constitucional ao estabelecer a Federação como forma de organização interna do Brasil, regida pelas leis da participação e da autonomia, e sob influência da centralização e a descentralização analisadas sob o ponto de vista estático e dinâmico, na construção das normas dentro do Estado federal, estabelece um pacto federativo que busca a isonomia entre os participantes, por meio da complementaridade federativa, da construção de uma identidade nacional, e possibilitando uma estrutura econômica que permita a integração entre os espaços federados.

Contudo, na análise histórica do país é evidente que alguns Estados desenvolveram-se mais que outros, e nesse sentido o objetivo do pacto federativo de buscar a isonomia entre os entes não foi atingido. Agrava a situação o atual modelo de federalismo fiscal brasileiro por provocar desequilíbrios nessa relação, já que, os tributos, como fonte de receita, que deveriam promover o equilíbrio dentro do pacto federativo não são distribuídos de forma igualitária entre a União e demais entes.

As receitas tributárias são, sob esse ângulo, uma garantia de um pacto federativo que equilibre a relação dos entes federados, que através do federalismo fiscal, distribui competências tributárias específicas a cada ente e representa a repercussão tributária do pacto federativo. Nessa divisão de rendas tributárias o ICMS, destaca-se por representar a maior arrecadação tributária dos Estados-membros brasileiros, garantindo aos entes federados sua autonomia, e garantindo que executem sua própria razão de ser, servir dignamente sua população.

Contudo, o impacto econômico do referido imposto, é acompanhado da guerra fiscal que o envolve, que surgiu como tentativa dos entes federados de restabelecer o equilíbrio na divergência de desenvolvimento, apesar de sua forma insustentável a longo prazo. Assim, a forma como é distribuída a receita contribui para a transparência das contas públicas, o planejamento dos orçamentos públicos e a harmonização do pacto federativo.

Pela análise dos dados levantados, é visto que as receitas tributárias do ICMS não é repartida de forma igualitária entre as regiões brasileiras, seja culpa da forma como historicamente ocorreu o desenvolvimento da região, seja pela necessidade de uma legislação que seja pensada de forma a diminuir as igualdades regionais, o fato é que a população dessas

regiões/Estados sofrem com a baixa qualidade de desenvolvimento humano, indicador que depende das entradas de dinheiro nos cofres públicos para se desenvolver.

Após muito discutida a necessidade de uma alteração na dinâmica da repartição da receita tributária do ICMS nas operações interestaduais, a EC 87/2015 veio para tentar equilibrar um pouco a situação, pondo fim a possibilidade do ICMS beneficiar exclusivamente o Estado de origem, dividindo o valor arrecadado entre o Estado de origem, produtor, e o Estado de destino, consumidor, da mercadoria ou serviço.

Mesmo a EC 87/2015 não tendo repercussão nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a contribuintes do imposto - pois nessas operações, mesmo antes da emenda os Estados de origem já ficavam com o valor equivalente a alíquota interestadual e o estado de destino a diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a interestadual - ela diminuiu significativamente o desequilíbrio arrecadatório.

Assim, a EC 87/2015 teve impacto positivo na redução dessas disparidades, contribuindo significativamente para a harmonização do pacto federativo, e repercutindo positivamente na autonomia dos entes e na efetivação do objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais. Isso porque ela promoveu redução do desequilíbrio na arrecadação do ICMS em relação a entes federativos menos desenvolvidos e pelo que se percebe promoverá gradativamente mais, visto que 2019 foi apenas o primeiro ano em que a diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a interestadual passou a ser 100% do Estado de destino.

Contudo, ainda prevalecem os discursos de necessidade de uma reforma tributária, sendo a emenda apenas um passo dado no caminho para acabar com a guerra fiscal. Diante da complexidade que envolve a reforma tributária, é necessário mais discussões doutrinárias, mas desde já, dentre as propostas de reforma tributária apresentadas, resta claro que não é interessante a que defende a extinção/substituição do ICMS, por um que seja de competência da União, visto que, depois de todo o estudo aqui elaborado é evidente o papel no referido imposto na autonomia dos entes federados, passá-lo para a competência da União seria um retrocesso no pacto federativo selado na Constituição.

Assim, após tudo exposto espera-se que este estudo contribua trazendo informações aos interessados no assunto.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto R., LUKIC, Melina Rocha, CASTRO, Kleber Pacheco de. ICMS: crise federativa e obsolescência. *In: Rev. direito GV*, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 986-1018, 2018. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rdgv/v14n3/2317-6172-rdgv-14-03-0986.pdf>>. Acesso em 14 Jan. 2020.

AMARO, Luciano. O Imposto de Renda: regime jurídico. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Coordenador. Curso de direito tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

AMORIM, João Luiz. **ICMS: questões controvertidas**(doutrina e jurisprudência). 2ª ed. Niterói, RJ: Impetus, 2009.

AZEVEDO, Maria Thereza Lopes de; LIMA, Manuel Messias Pereira; LIMA, Ana Luiza Pereira. **Introdução à contabilidade pública**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

BARATTO, Gedalva; DE MATTOS MACEDO, Mariano. Regime tributário do ICMS nas transações interestaduais-harmonização tributária ou autonomia estadual?. *In: Revista Paranaense de Desenvolvimento-RPD*, n. 113, p. 09-30, 2011.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 17º ed. Ed. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2010.

BORDIN, Luís Carlos Vitali. A reforma tributária, o ICMS e o pacto federativo. *In: Caderno de Estudos Econômico-Fiscal, Porto Alegre: Governo do Estado do Rio Grande do Sul, Secretaria da Fazenda*, n. 4, 2002.

BRASIL. Constituição de (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 02 de jul. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 4.320 de 1964**. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l4320.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm)>. Acesso em: 10 de jan. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172 de 1966 (Código Tributário Nacional)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 30 de nov. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 8.078 de 1990 (Código de Defesa do Consumidor)**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8078.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm)>. Acesso em: 30 de dez. 2019.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 28 nov. 2019.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Resolução nº 22 de 1989**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/CONGRESSO/RSF/RSF%2022-89.htm)>. Acesso em: 02 de jan. 2020.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. **Resolução nº 13 de 2012**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Congresso/RSF-13-2012.htm)>. Acesso em: 02 de jan. 2020.

CONFAZ - CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. **Convênio ICMS nº 93 de 2015**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093\\_15](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2015/CV093_15)>. Acesso em: 10 jan. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**. Editora Saraiva, 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ªed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. 17ª ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CHIESA, Clélio; MOSELE, Ariana. O Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços–ICMS após a Emenda Constitucional nº 87 de 2015. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 135, p. 35-49, 2018. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtrfp/article/view/8/3>>. Acesso em: 10 jan. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

CONDÉ, Fabiana Guimarães Dunder. **A redução da base de cálculo do ICMS**. 2010. Dissertação(Mestrado em Direito Público)- área de concentração em Tributário. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp138655.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2019.

DULCI, Otávio Soares. Guerra fiscal, desenvolvimento desigual e relações federativas no Brasil. *In: Revista de Sociologia e Política*, n.18, p. 95-107, 2002. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n18/10704.pdf>>. Acesso em: 22 dez 2019.

FIORI, José Luís. O federalismo diante do desafio da globalização. *In: SILVA, Pedro Luiz Barros; AFFONSO, Rui de Britto Álvares (orgs.) A federação em perspectiva: ensaios selecionados*. São Paulo: FUNDAP, p. 19-38, 1995.

GOMES, Filipe Lôbo. **As Contribuições Sociais dos arts. 149 e 149-A da Constituição Federal**: edificações e regime jurídico constitucionais. Atual, 2003.

IBGE-INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Sistema de contas regionais**: Brasil, 2017. Rio de Janeiro, 2019. p.1. Disponível em: <[https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101679\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101679_informativo.pdf)>. Acesso em: 05 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. **Produto interno bruto dos municípios 2017**. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <[https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101688\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101688_informativo.pdf)>. Acesso em: 05 jan. 2019.

\_\_\_\_\_. **Rendimento de todas as fontes 2018**: PNAD Contínua. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em: <[https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com\\_mediaibge/arquivos/307b82822\\_a3cb9941c24873451105ded.pdf](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/media/com_mediaibge/arquivos/307b82822_a3cb9941c24873451105ded.pdf)>. Acesso em: 10 nov. 2019.

IPEA- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **O Desenvolvimento humano nas macrorregiões brasileiras** : 2016. Brasília: PNUD : IPEA : FJP, 2016. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/20160331\\_livro-idhm.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/20160331_livro-idhm.pdf)>. Acesso em: 10 dez. 2019.

IVO, Gabriel. **Constituição Estadual**: competência para elaboração da Constituição do Estado-membro. Max Limonad, 1997.

JORGE, Táris Nametala Sarlo. **Manual do ICMS**: Direito Tributário Material, Processual e Direito Penal Tributário, 2ªed. Rio de Janeiro, Lumen Juris, 2008.

KAPLAN, Marcos T . **Formação do Estado Nacional**, Tradução de Lygia Maria Baeta Neves, Rio de Janeiro, Eldorado, 1974.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, Tradução João Baptista Machado, 8ªed. São Paulo, WMF Martins Fontes, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**, Tradução Luís Carlos Borges. 4ªed. São Paulo, Martins Fontes, 2005.

MARQUES, Klaus Eduardo Rodrigues. **A guerra fiscal do ICMS: uma análise crítica sobre as glosas de crédito**. São Paulo: MP Ed., 2010.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Tributação e Desenvolvimento. *In*: BARRETO, Aires Fernandino. Segurança Jurídica na Tributação e estado de direito. **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses. p.279-288, 2005.

MINATEL, José Antonio. Conceito de receita e implicações tributárias. *In*: BARRETO, Aires Fernandino. Segurança Jurídica na Tributação e estado de direito. **II Congresso Nacional de Estudos Tributários**. São Paulo: Noeses. p.751-765, 2005.

MIRANDA, Renato Luis Pinto. Geopolítica Tributária: A apropriação histórico-social do espaço e o imposto sobre o valor adicionado. *In*: **Revista de Economia Contemporânea**, v. 23, n.1. p. 1-37, 2019.

OLIVEIRA JÚNIOR, Afrânio Menezes de. **Incentivos fiscais no âmbito do ICMS: regramento constitucional, falhas jurídico-legislativas, federais e guerra fiscal**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.

PAULSEN, Leandro; DE MELO, José Eduardo Soares. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 5ª ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Estudos Tributários-Carga Tributária do Brasil 2017(Análise por Tributo e Bases de Incidência)**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>>. Acesso em: 14 dez. 2019.

\_\_\_\_\_. **Carga Tributária no Brasil**. Disponível em:< <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-etributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em 10 dez. 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Pacto federativo e reforma tributária. *In: Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 222, p. 87-96, 2000. Disponível em:<<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/48939>>. Acesso em: 07 Jan. 2020.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 33<sup>a</sup>ed. São Paulo, Malheiros, 2009.

SILVA, Willaine Araújo. **Isenções tributárias relativas ao ICMS e guerra fiscal: análise à luz do preceito federativo**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito Público) - Programa Pós-graduação em Direito. Universidade Federal de Alagoas, Maceió.

SOUZA, Leonardo Nunes. Tributação e Desenvolvimento Econômico: O ICMS e seu Impacto nas Operações Interestaduais. *In: Revista da Faculdade Mineira de Direito*, v. 17, n. 33, p. 210-238, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. **Novas batalhas da guerra fiscal e a emenda 87**. SCAFF, Fernando Facury. Crônicas de direito financeiro: tributação, guerra fiscal e políticas públicas. ed. São Paulo: Conjur Editorial, 2016.

SZELBRACIKOWSKI, Daniel Corrêa. **Guerra Fiscal de ICMS no Brasil: exame sobre a unanimidade exigida para a concessão de incentivos fiscais no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)**. 2016. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) - Curso de Pós-graduação em Direito. Instituto Brasiliense de Direito Público, Brasília. Disponível em:<<http://dspace.idp.edu.br:8080/xmlui/handle/123456789/2253>>. Acesso em: 02 jan. 2020.

SOARES, Maurélio, GOMES, Ely do Carmo Oliveira, TOLEDO FILHO, Jorge Ribeiro de. A repartição tributária dos recursos do ICMS nos municípios da Região Metropolitana de Curitiba. *In: Rev. Adm. Pública*. vol.45, n.2, p.459-481, 2011. Disponível em:<<http://www.scielo.br/pdf/rap/v45n2/08.pdf>>. Acesso em: 10 dez.2019.

SOF-SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL. **Manual técnico de orçamento 2019**. Brasília: 2019. Anual. Disponível em: <<https://www1.siof.planejamento.gov.br/mto/lib/exe/fetch.php/mto2019:mto2019-versao9.pdf>>. Acesso em: 15 jan. 2020.



**APÊNDICE**

**APÊNDICE A: Tabela - Receita Tributária por Tributo e Competência - 2016 e 2017.**

<b>Receita Tributária por Tributo e Competência - 2016 e 2017</b>						
Tributo/ Competência	2016			2017		
	R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	2.021.164,68	32,29%	100%	2.127.369,88	32,43%	100%
Tributos do Governo Federal	1.381.880,23	22,08%	68,37%	1.447.106,36	22,06%	68,02%
Tributos do Governo Estadual	514.456,79	8,22%	25,45%	547.073,54	8,34%	25,72%
<b>ICMS</b>	413.174,98	6,60%	20,44%	441.038,95	6,72%	20,73%
IPVA	39.093,47	0,62%	1,93%	40.508,51	0,62%	1,90%
ITCD	7.344,96	0,12%	0,36%	7.242,07	0,11%	0,34%
Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	23.151,59	0,37%	1,15%	23.995,53	0,37%	1,13%
Outros Tributos Estaduais	31.691,78	0,51%	1,57%	34.288,48	0,52%	1,61%
Tributos do Governo Municipal	124.827,65	1,99%	6,18%	133.189,98	2,03%	6,26%

Fonte: elaborado pela autora com os dados levantados da CTB/2017.

**APÊNDICE B: Tabela - Arrecadação do ICMS por Região em R\$ bilhões - 2015 a 2019.**

<b>Arrecadação do ICMS por Região em R\$ bilhões</b>					
<b>Região/Ano</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>
Nordeste	64,68	69,26	74,37	81,77	82,05
Norte	24,84	25,16	26,99	29,77	28,95
Centro-Oeste	37,20	39,56	42,61	45,87	43,96
Sudeste	206,42	208,38	220,76	235,80	234,16
Sul	68,13	73,46	80,90	86,40	81,72

Fonte: elaborado pela autora com os dados levantados do CONFAZ.

APÊNDICE C: Tabela - Arrecadação do ICMS por Estado em R\$ bilhões - 2015 a 2019

Arrecadação do ICMS por Estado em R\$ bilhões - 2015 a 2019						
Nordeste						Variação em %
Estado/Ano	2015	2016	2017	2018	2019	2015 a 2019
Alagoas	3,12	3,58	3,67	3,63	3,73	19,53%
Bahia	18,63	19,50	21,20	23,56	24,32	32,63%
Ceará	9,85	10,43	11,35	11,97	13,15	33,50%
Maranhão	5,01	6,00	6,29	6,37	7,12	42,12%
Paraíba	4,54	4,72	5,18	5,04	5,35	17,84%
Pernambuco	12,84	13,79	14,46	13,07	14,20	10,59%
Piauí	3,22	3,28	3,80	4,48	4,48	39,13%
Rio Grande do Norte	4,52	4,93	5,19	5,67	5,72	26,55%
Sergipe	2,91	2,97	3,20	3,50	3,54	21,65%
Norte						
Estado/Ano	2015	2016	2017	2018	2019	2015 a 2019
Acre	0,97	1,01	1,17	1,41	1,41	45,36%
Amazonas	7,48	7,14	8,21	9,21	10,03	34,09%
Amapá	0,78	0,70	0,75	0,77	0,85	8,97%
Pará	9,74	10,08	10,25	10,92	8,88	-8,83%
Rondônia	3,14	3,13	3,27	3,30	3,63	15,60%
Roraima	0,64	0,71	0,77	0,87	1,11	73,44%
Tocantins	2,05	2,36	2,53	2,85	3,01	46,83%
Centro-Oeste						
Estado/Ano	2015	2016	2017	2018	2019	2015 a 2019
Distrito Federal	6,79	7,43	7,89	7,60	7,44	9,57%
Goiás	13,74	14,33	15,02	14,27	15,64	13,83%
Mato Grosso	9,07	9,67	10,91	11,20	11,81	30,21%
Mato Grosso do Sul	7,57	8,12	8,78	8,75	9,05	19,55%
Sudeste						
Estado/Ano	2015	2016	2017	2018	2019	2015 a 2019
Espírito Santo	9,45	8,81	9,26	10,21	11,45	21,16%
Minas Gerais	37,94	41,88	46,67	49,06	51,94	36,90%
Rio de Janeiro	33,03	31,81	32,57	36,71	33,52	1,48%
São Paulo	125,99	125,86	132,25	127,56	133,75	6,16%
Sul						
Estado/Ano	2015	2016	2017	2018	2019	2015 a 2019
Paraná	24,94	26,15	29,58	27,47	28,74	15,74%
Santa Catarina	16,07	16,92	19,38	19,42	21,12	31,42%
Rio Grande do Sul	27,12	30,38	31,93	30,95	31,85	17,44%

Fonte: elaborado pela autora com os dados levantados do CONFAZ.

**APÊNDICE D: Tabela - Saldo da Balança Comercial Interestadual por Estado em R\$ bilhões - 2017 e 2018.**

<b>Saldo da Balança Comercial Interestadual por Estado em R\$ bilhões - 2017 e 2018</b>									
<b>Nordeste</b>	AL	BA	CE	MA	PB	PE	PI	RN	SE
2017	-8,04	-22,03	-30,06	-23,11	-17,56	<b>+3,56</b>	-20,91	-17,00	-11,29
2018	-10,75	-21,27	-36,13	-18,18	-17,63	<b>+4,70</b>	-19,22	-20,40	-12,71
<b>Norte</b>	AC	AM	AP	PA	RO	RR	TO	-	-
2017	-5,12	<b>+67,64</b>	-5,29	-31,58	<b>+2,84</b>	-4,65	-9,46	-	-
2018	-5,43	<b>+69,08</b>	-4,18	-30,53	-0,97	-5,23	-10,30	-	-
<b>Centro-Oeste</b>	DF	GO	MS	MT	-	-	-	-	-
2017	-40,20	<b>+3,86</b>	<b>+13,18</b>	-9,68	-	-	-	-	-
2018	-42,75	<b>+0,40</b>	<b>+16,96</b>	-26,57	-	-	-	-	-
<b>Sudeste</b>	ES	MG	RJ	SP	-	-	-	-	-
2017	<b>+11,72</b>	-33,90	-65,19	<b>+143,62</b>	-	-	-	-	-
2018	-1,53	-25,69	-58,77	<b>+202,23</b>	-	-	-	-	-
<b>Sul</b>	PR	RS	SC	-	-	-	-	-	-
2017	<b>+15,60</b>	<b>+5,60</b>	<b>+87,49</b>	-	-	-	-	-	-
2018	<b>+9,83</b>	<b>+2,02</b>	<b>+63,11</b>	-	-	-	-	-	-

Fonte: elaborado pela autora com os dados levantados do CONFAZ.

**APÊNDICE E: Tabela - Índice de Gini(2018), Participação no PIB(2017) e IDHM(2010) por Região.**

<b>Índice de Gini(2018), Participação no PIB(2017) e IDHM(2010) por Região</b>			
<b>Brasil e Regiões</b>	<b>Participação no PIB</b>	<b>Índice de Gini</b>	<b>IDHM</b>
Brasil	100%	0,545	0,727
Nordeste	14,5%	0,545	0,663
Norte	5,6%	0,551	0,667
Centro-Oeste	10%	0,513	0,757
Sudeste	52,9%	0,533	0,766
Sul	17%	0,473	0,754

Fonte: elaborada pela autora com dados coletados do IBGE e IPEA.